

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Specifika účetnictví a daní v cestovním ruchu
Specifics of Accounting and Taxation in Tourism

Student: Bc. Lenka Ohnheiserová
Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Krzikallová

Ostrava 2015

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Lenka Ohnheiserová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: **Specifika účetnictví a daní v cestovním ruchu**
Specifics of Accounting and Taxation in Tourism

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Problematika účetnictví v cestovním ruchu
3. Uplatňování daní v cestovním ruchu
4. Aplikace zvláštního režimu DPH pro cestovní služby
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

DENIS, Cécile, Thomas HEMMELGARN a Brian SLOAN, eds. *Taxation Trends in the European Union. 2014 Edition*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014. 314 s. ISBN 978-92-79-35672-8.

GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2014 – výklad s příklady*. 10. vyd. Praha: Grada Publishing, 2014. 352 s. ISBN 978-80-247-5118-4.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 224 s. ISBN 978-80-248-3141-1.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

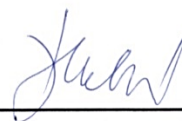
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Krzikallová**

Datum zadání: 21.11.2014

Datum odevzdání: 25.04.2015



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1 a 2, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 24. dubna 2015

A handwritten signature in blue ink, reading "Ohnheiserová Lenka", written over a dotted line.

Bc. Lenka Ohnheiserová

OBSAH

1 ÚVOD	5
2 PROBLEMATIKA ÚČETNICTVÍ V CESTOVNÍM RUCHU	7
2.1 VYMEZENÍ CESTOVNÍHO RUCHU A ZÁKLADNÍCH POJMŮ	7
2.1.1 Cestovní agentura.....	9
2.1.2 Cestovní kancelář	9
2.1.3 Zájezd	10
2.1.4 Zákazník.....	10
2.2 ÚČTOVÁNÍ CESTOVNÍCH KANCELÁŘÍ A AGENTUR	11
2.2.1 Daňová evidence	12
2.2.2 Zprostředkování prodeje zájezdů	13
2.2.3 Účtování záloh.....	19
2.2.4 Účetní operace v cizích měnách	20
2.2.5 Reklamace a storno zájezdů	21
3 UPLATŇOVÁNÍ DANÍ V CESTOVNÍM RUCHU	23
3.1 DAŇ Z PŘÍJMŮ.....	23
3.1.1 Daň z příjmů právnických osob.....	23
3.1.2 Daň z příjmů fyzických osob.....	26
3.1.3 Reklama a reprezentace	28
3.1.4 Cestovní náhrady.....	28
3.1.5 Zaměstnanecké výhody.....	32
3.2 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY	35
3.2.1 Obecné principy DPH	35
3.2.2 Uplatňování DPH u přepravy osob.....	41
3.2.3 Zvláštní režim DPH pro cestovní službu	43

4	APLIKACE ZVLÁŠTNÍHO REŽIMU DPH PRO CESTOVNÍ SLUŽBY	44
4.1	VYMEZENÍ ZVLÁŠTNÍHO REŽIMU PRO CESTOVNÍ SLUŽBU	44
4.1.1	<i>Výpočet daně na základě přírážky</i>	<i>46</i>
4.1.2	<i>Stanovení obrátu pro registraci k DPH</i>	<i>49</i>
4.1.3	<i>Poskytnutí cestovní služby ve třetí zemi</i>	<i>51</i>
4.1.4	<i>Nárok na odpočet daně u zvláštního režimu</i>	<i>52</i>
4.1.5	<i>Zajištění cestovních služeb z vlastních kapacit</i>	<i>53</i>
4.1.6	<i>Zprostředkování prodeje cestovních služeb</i>	<i>54</i>
4.2	UPLATŇOVÁNÍ BĚŽNÉHO REŽIMU DPH.....	55
4.2.1	<i>Komparace běžného a zvláštního režimu</i>	<i>57</i>
4.3	SOUHRNNÝ PŘÍKLAD.....	58
5	ZÁVĚR	67
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	69
	SEZNAM ZKRATEK.....	71
	PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE	
	SEZNAM PŘÍLOH	
	PŘÍLOHY	

1 ÚVOD

Cestovní ruch je neustále se vyvíjející, mnohostranné odvětví, které zahrnuje ubytovací služby, služby cestovních kanceláří a agentur, dopravu a mnoho dalších služeb. Je významnou součástí hospodářství, ovlivňuje ekonomický růst země a přispívá velkou měrou do státního rozpočtu, mimo jiné také formou daní. Účetnictví a zdanění služeb cestovního ruchu má svá určitá specifika a může se jevit jako složité. Proto je tato diplomová práce zaměřena právě na tuto problematiku.

Cílem diplomové práce je provést analýzu aplikace účetnictví a daní ve specifické oblasti cestovního ruchu, demonstrovat na konkrétních příkladech uplatnění zvláštního režimu daně z přidané hodnoty (dále jen DPH) dle § 89 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH), sestavit souhrnný příklad s vyplněným daňovým přiznáním k DPH cestovní kanceláře a pomoci tak cestovním kancelářím a agenturám v řešení jednotlivých situací a nesrovnalostí, se kterými se setkávají.

Subjekty působící v oblasti cestovního ruchu se často potýkají s různými problémy účetního zachycení. Právě těmto problémům a specifickým účetním případům, jakými může být účtování jednotlivých služeb, kurzových rozdílů či stornopoplatků, je věnována druhá kapitola. Jedná se o cestovní kanceláře a agentury, které zajišťují organizaci a prodej poznávacích, rekreačních a dalších zájezdů, zprostředkovávají ubytovací, stravovací a jiné služby, případně se zabývají dalšími činnostmi, jako je například prodej vstupenek na kulturní či sportovní akce. Činnosti cestovních kanceláří a agentur jsou v mnoha směrech podobné, ale existují mezi nimi rozdíly, které mají také dopad na jejich účtování. Cestovní kanceláře a agentury provádí velice často transakce sjednávané v cizí měně, musí používat správný kurz včetně správného zaúčtování kurzových rozdílů. Další významnou oblastí je účtování zprostředkování prodeje zájezdů, jak na straně zprostředkovatelů (nejčastěji cestovních agentur), tak na straně cestovních kanceláří. Právě tyto činnosti, včetně problematiky daňové evidence, jsou v diplomové práci rozebírány.

Neustálý rozvoj cestovního ruchu přináší i růst příjmů z cestovního ruchu, což upoutává pozornost finanční správy. Jak už bylo řečeno, cestovní ruch je velmi perspektivní a výnosné odvětví, a proto se nevyhne daňovému zatížení. Daňová problematika v rámci cestovního ruchu patří k obtížnějším oblastem a má své zvláštnosti. Nejvíce specifík pro cestovní ruch má daň z přidané hodnoty. Cestovní kanceláře, poskytující cestovní služby, se musí řídit zvláštním režimem, podle kterého se daní pouze kalkulovaná přírážka na zájezd. Ve třetí kapitole je

nejprve vymezen běžný režim u poskytovatelů cestovních služeb a následně oblast služeb včetně výjimek u poskytovaných služeb jak v tuzemsku, tak v zahraničí. Jsou zde také nastíněny základní principy zvláštního režimu u cestovních služeb. Mimo DPH je v této kapitole, v souvislosti s cestovním ruchem, rozebírána i daň z příjmů.

Díky vstupu České republiky do Evropské unie se podařilo sjednotit specifika DPH u cestovních služeb do jednoho paragrafu, a to § 89 ZDPH. Jak už bylo řečeno, jedná se o zvláštní režim pro cestovní služby, který pomáhá cestovním kancelářím a agenturám v řešení obtížných případů. Služby těchto kanceláří a agentur jsou totiž mnohdy složeny z více služeb (ubytovací, přepravní apod.), které mohou být uskutečňovány částečně v tuzemsku, v jiném členském státě nebo ve třetí zemi. Uplatnění běžného režimu by tak mohlo vést k nepříjemným obtížím a nejasnostem. Ve čtvrté kapitole je uvedena řada příkladů a schémat, která slouží k lepšímu pochopení zvláštního režimu DPH. Souhrnný příklad s vyplněným daňovým přiznáním k DPH doplňuje výklad této problematiky.

Tato práce může být použita jako vhodná pomůcka pro cestovní kanceláře a agentury a pomoci jim při řešení základních daňových a účetních problémů. K vypracování práce je použita metoda analýzy, popisu, indukce, dedukce a zhodnocení.

2 PROBLEMATIKA ÚČETNICTVÍ V CESTOVNÍM RUCHU

První část této kapitoly je věnována cestovnímu ruchu a jeho základní charakteristice. Dále jsou zde vymezeny některé důležité pojmy a základní zákony, které musí být respektovány při podnikání v oblasti cestovního ruchu. Hlavní část této kapitoly tvoří účetní pohled na vybrané případy, které se často v této oblasti vyskytují. Celou kapitolu prolíná řada příkladů, které umožňují lepší pochopení problematiky. Příklady jsou účtovány podle účtového rozvrhu pro podnikatele 2015, který tvoří přílohu č. 2 této práce.

2.1 Vymezení cestovního ruchu a základních pojmů

„Cestovní ruch vždy zahrnuje cestování, ale ne každé cestování je cestovním ruchem. Cestovní ruch zahrnuje rekreaci, ale ne každá rekreace je cestovním ruchem. Cestovní ruch se uskutečňuje ve volném čase, ale ne celý volný čas je věnován cestovnímu ruchu.“ [10, s. 16]

Vymezení pojmu cestovní ruch, jak už z úvodní citace vyplývá, není jednoduchou záležitostí a dosud neexistuje jednotná definice. Cestovní ruch tvoří široký komplex činností, podílí se na něm mnoho subjektů a patří mezi významné součásti národní i světové ekonomiky. Jedná se o dynamické odvětví, které působí na řadu makroekonomických ukazatelů, generuje celosvětově nejvíce pracovních příležitostí a podporuje rozvoj celé společnosti. Je významným zdrojem veřejných příjmů i příjemcem prostředků z veřejných zdrojů. Proto je mu věnována značná pozornost jednotlivých států, popřípadě i nadnárodních společenství. [15]

Světová organizace cestovního ruchu UNWTO (United Nations World Tourism Organization) definuje cestovní ruch jako *„činnost osob cestujících do míst a pobývajících v místech mimo své obvyklé prostředí po dobu kratší než jeden ucelený rok, za účelem trávení volného času a služebních cest (osoba nesmí být odměňována ze zdrojů navštíveného místa).“* Hlavními znaky cestovního ruchu tedy jsou:

- změna obvyklého prostředí (bydliště),
- omezená doba cesty a pobytu (kratší než 1 rok),
- nevýdělečný charakter cesty. [15]

Mezi základní formy cestovního ruchu patří rekreační cestovní ruch, který je nejrozsáhlejší, sportovně-turistický, lázeňsko-léčebný a kulturně poznávací cestovní ruch. Další formou cestovního ruchu je zaměstnanecký cestovní ruch a v neposlední řadě nové, neustále se rozvíjející zvláštní formy cestovního ruchu, mezi které patří kosmický cestovní ruch, lovecký, venkovský apod. [9]

Cestovní ruch může být ovšem vnímán také jako ekonomický jev, neboť podnikatelům přináší mnoho příležitostí. Musí být doprovázen velkým množstvím zboží a služeb. Především službami dopravními, ubytovacími, stravovacími, průvodcovskými, směnářskými a ostatními (zábavními, kulturními apod.). Již před realizací podnikatelských záměrů by měli podnikatelé brát v úvahu mnoho zákonů, kterými je oblast cestovního ruchu upravena.

Samostatný zákon o cestovním ruchu u nás zatím neexistuje. Právně tuto oblast upravuje zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 159/1999 Sb., o některých podmínkách podnikání a o výkonu činnosti v oblasti cestovního ruchu a o změně zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů a další. [5]

Kromě výše uvedených zákonů musí subjekty působící v cestovním ruchu respektovat také zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákoník práce), zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pokud je subjekt účetní jednotkou, a také daňové zákony. K nejdůležitějším daňovým zákonům patří ZDPH a také zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP). A právě těmito dvěma právními normám je v této diplomové práci věnována největší pozornost. [6]

Jak již bylo řečeno, při podnikání v oblasti cestovního ruchu musí být respektován zákon č. 159/1999 Sb., o některých podmínkách podnikání v oblasti cestovního ruchu (dále jen ZCR). V tomto zákoně jsou vymezeny základní pojmy a dále jsou zde vymezeny rozdíly mezi cestovní agenturou a cestovní kanceláří. Úpadek cestovní kanceláře a povinné pojištění záruky u cestovních kanceláří tento zákon také, mimo jiné, upravuje. Pojmy uvedené v tomto zákoně, které jsou rozebrány dále v textu, se ovšem neshodují s pojmy užívanými v daňových zákonech.

Hlavním úkolem cestovních kanceláří je připravit a zajistit zájezd (kombinaci služeb cestovního ruchu) pro konečného zákazníka, kdežto hlavním úkolem cestovních agentur je tento zájezd prodat. Další rozdíl mezi cestovní kanceláří a agenturou spočívá v tom, že provozování cestovní agentury je živností volnou, kdežto provozování cestovní kanceláře je živností koncesovanou. Pokud si tedy chceme otevřít cestovní kancelář, musíme splňovat odbornou způsobilost uvedenou v Příloze č. 3 živnostenského zákona. Provozování cestovní agentury odbornou způsobilost nevyžaduje. [7, 16]

2.1.1 Cestovní agentura

Dle § 3 ZCR je provozovatelem cestovní agentury podnikatel, který ji provozuje na základě ohlášené volné živnosti, zprostředkovává prodej služeb cestovního ruchu pro jinou cestovní agenturu nebo cestovní kancelář, případně pro jiné osoby (pořadatele kulturních, společenských a sportovních akcí, dopravce apod.) a zprostředkovává prodej zájezdů pro cestovní kanceláře. Mimo jiné může cestovní agentura prodávat produkty související s cestovním ruchem (mapy, jízdní řady aj.). [18]

Cestovní agentura nesmí prodávat vlastní zájezdy, ani zájezdy subjektů, které nejsou cestovní kanceláři. Při prodeji musí vždy uvést, pro kterou cestovní kancelář je prodej zájezdu zprostředkován a předložit zákazníkovi před uzavřením cestovní smlouvy (na jeho žádost) doklad o pojištění záruky pro případ úpadku cestovní kanceláře, pro kterou zprostředkovává zájezd. [7]

Aby zákazník mohl náležitě rozeznat, zda subjekt, se kterým jedná, je provozovatelem cestovní kanceláře nebo agentury, ZCR stanovuje, že cestovní agentura je povinna označit provozovnu i propagační materiály určené zákazníkovi slovy „cestovní agentura“, pokud toto označení neobsahuje již obchodní jméno. Stejnou povinnost má i cestovní kancelář. [16]

2.1.2 Cestovní kancelář

Provozovatel cestovní kanceláře je dle § 2 ZCR definován jako podnikatel, který je na základě koncesní listiny oprávněn nabízet a prodávat zájezdy. Cestovní kancelář rovněž:

- nabízí a prodává jednotlivé služby cestovního ruchu,
- organizuje kombinace služeb cestovního ruchu, nabízí je a prodává jiné cestovní kanceláři za účelem jejího dalšího podnikání,
- zprostředkovává prodej služeb cestovního ruchu pro jinou cestovní kancelář nebo cestovní agenturu, případně pro jiné osoby (dopravce, pořadatele kulturních, společenských a sportovních akcí apod.),
- zprostředkovává prodej zájezdu pro jinou cestovní kancelář (cestovní smlouva v těchto případech musí být uzavřena jménem cestovní kanceláře, pro kterou je zájezd zprostředkováván),
- prodává věci související s cestovním ruchem (vstupenky, mapy, plány, jízdní řady, tištěné průvodce apod.). [5]

Cestovní kanceláře musí být v souladu se ZCR povinně pojištěny proti úpadku. Toto pojištění ovšem nezahrnuje cestovní pojištění klientů (léčebné výlohy, krádež zavazadel apod.), které je obsaženo v ceně zájezdu, sjednává se samostatně jako dodatečná služba nebo si ho zákazníci sjednávají sami. [7]

2.1.3 Zájezd

Zájezdem se dle § 1 ZCR rozumí „*předem sestavená kombinace alespoň dvou z následujících služeb, je-li prodávána nebo nabízena k prodeji za souhrnnou cenu a je-li služba poskytována po dobu přesahující 24 hodin nebo když zahrnuje ubytování přes noc,*

- *doprava,*
- *ubytování,*
- *jiné služby cestovního ruchu, jež nejsou doplňkem dopravy nebo ubytování a tvoří významnou část zájezdu nebo jejichž cena tvoří alespoň 20% souhrnné ceny zájezdu.*“ [28, s. 3056]

Zákon v tomto ustanovení dále říká, že oddělené účtování za jednotlivé položky stejného zájezdu nezprošťuje subjekt závazků podle tohoto zákona. Podle tohoto ustanovení je tedy zájezdem předem stanovená kombinace alespoň dvou služeb, pokud je prodávána nebo nabízena k prodeji za jednu souhrnnou cenu i tehdy, pokud budou jednotlivé služby téhož zájezdu účtovány po jednotlivých položkách. [16, 28]

Pro daňové a účetní účely je však důležitější vycházet z daňových zákonů, které pracují s pojmem cestovní služba. Dle daňových zákonů se za cestovní službu nepovažuje pouze kombinace služeb, ale také poskytnutí pouze jedné nakoupené služby cestovního ruchu, pokud se jedná o ubytování nebo dopravu jako jednotlivou službu. Cestovní služba bude v této práci dále podrobněji vymezena.

2.1.4 Zákazník

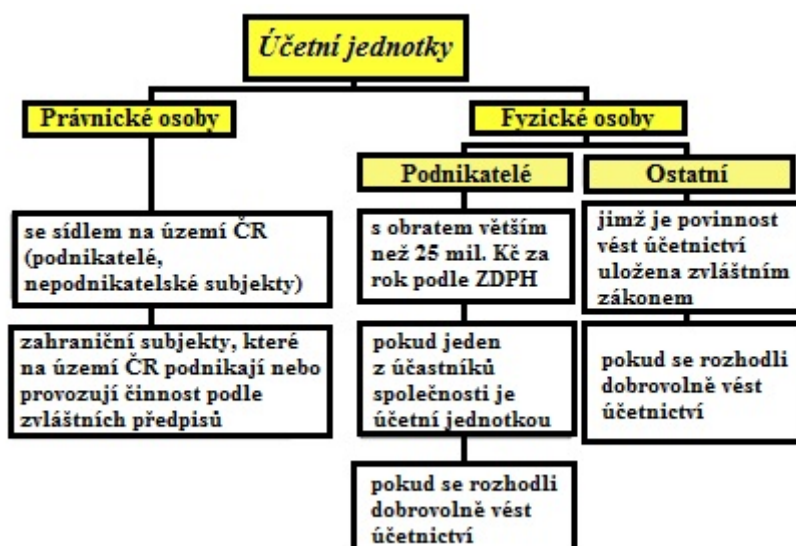
Zákazníkem je osoba, která uzavře s cestovní kanceláří cestovní smlouvu, nebo osoba, v jejíž prospěch byla tato smlouva uzavřena. Zákazník má právo oznámit postoupení zájezdu, tzn., zájezdu se místo něj zúčastní jiná osoba. Změna v osobě zákazníka je vůči pořadateli účinná, doručí-li mu postupitel o tom včas oznámení spolu s prohlášením postupníka, že s uzavřenou smlouvou souhlasí a že splní podmínky účasti na zájezdu. Postupitel a postupník jsou zavázáni společně a nerozdílně k zaplacení ceny zájezdu a k úhradě nákladů, které pořadateli v souvislosti se změnou zákazníka vzniknou. [28]

2.2 Účtování cestovních kanceláří a agentur

Dle § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen zákon o účetnictví) jsou účetní jednotkou:

- právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikatelé, pokud jejich obrat přesáhl za bezprostředně předcházející rok částku 25 000 000 Kč,
- ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- a další (viz Obr. 2.1).

Obr. 2.1 Účetní jednotky



Zdroj: [8, s. 9], vlastní zpracování

Stejně jako každá účetní jednotka, musí i cestovní kanceláře a agentury vést účetnictví. Až na několik odlišností je účetnictví, popř. vedení daňové evidence stejné jako u ostatních podnikatelských subjektů. Rozdíly spočívají především v tom, že cestovní kanceláře a agentury často, oproti jiným podnikatelům, uzavírají transakce v cizích měnách, účtují o zálohách a přírážkách a musí řešit reklamace a stornopoplatky u zájezdů. Dále musí subjekty cestovního ruchu oddělovat zejména případy, kdy cestovní kancelář (popř. agentura) zajišťuje služby cestovního ruchu sama, od případů, kdy je pouze zprostředkovává pro jiný subjekt. Rozsah poskytovaných služeb cestovních kanceláří a agentur je velice různorodý a každá oblast má své specifika. Proto musí účetní jednotka vhodně přizpůsobit analytické členění účtů, popřípadě to zohlednit přímo syntetickými účty.

2.2.1 Daňová evidence

Fyzické osoby, které nejsou účetními jednotkami ze zákona a které se nestaly účetními jednotkami dobrovolně, mohou pro evidenci svých výdajů používat daňovou evidenci. Cílem daňové evidence je poskytnout údaje potřebné ke zjištění základu daně z příjmů. Pro daň z příjmů je podstatné, kdy byl dosažen peněžní příjem (peněžní úhrada), nikoliv kdy byla vystavena (přijata) faktura. Zdaňovacím obdobím u daňové evidence může být pouze kalendářní rok. [8]

Daňová evidence je v podstatě obdobou jednoduchého účetnictví (používaného u nás do roku 2003), přičemž:

- administrativa je mnohem méně náročná, je značně jednodušší po metodické stránce a klade podstatně nižší nároky na technické vybavení,
- zachycuje pouze peněžní toky, které souvisejí s podnikáním, stav majetku a dluhů podnikatele na konci zdaňovacího období,
- je pro daňové účely nutno prokázat všechny výdaje. [8]

Daňová evidence obsahuje (povinně) informace o příjmech a výdajích a také o majetku a dlužích podnikatele. Nejčastěji je daňová evidence vedena formou peněžního deníku, kdy rozlišujeme výdaje a příjmy na daňové a nedaňové, popř. v podrobnějším členění. Kromě peněžního deníku je vhodné využívat samostatné evidence, např. pro evidenci pohledávek a závazků, zásob, hmotného majetku, mezd a souvisejících odvodů či rezerv. [8]

Příklad na vedení daňové evidence

Pan Sokol provozuje cestovní agenturu, vede daňovou evidenci, je plátcem DPH a realizoval následující hospodářské operace (viz Tab. 2.1):

- 1) zprostředkoval prodej zájezdu cestovní kanceláře Slunce, od klienta získal úhradu ceny zájezdu hotově ve výši 15 000 Kč (celou částku odvedl CK a následně vyfakturoval a inkasoval provizi) - *částku 15 000 Kč zachytil ve sloupci „pokladna příjem“ a zároveň v nezdaňovaných příjmech, závazek uvedl v knize závazků,*
- 2) za prodej zájezdu mu náleží provize 3 000 Kč vč. DPH, tuto částku vyfakturoval CK - *částku provize zaznamenal do knihy pohledávek,*
- 3) pan Sokol obdržel výpis z bankovního účtu, kde je uvedeno:
 - a) - 15 000 Kč CK Slunce (*odepsal závazek z knihy závazků a zahrnul jej do daňově neúčinných výdajů,*

b) + 3 000 Kč CK Slunce (zaznamenal úhradu pohledávky v knize pohledávek, v peněžním deníku částku rozdělil na 520,80 Kč, tj. DPH - nezdaňovaný příjem a 2 479,20 Kč - zdaňovaný příjem z prodeje služeb).

Tab. 2.1 Zjednodušený peněžní deník

Číslo	Příjmy	Výdaje	Příjmy zahrnované do ZD	Příjmy nezahrnované do ZD z příjmů	Výdaje ovlivňující ZD	Výdaje neovlivňující ZD
1	15 000	-	-	15 000	-	-
3 a)	-	15 000	-	-	-	15 000
3 b)	3 000	-	2 479,20	520,80	-	-

Zdroj: [5], vlastní zpracování

2.2.2 Zprostředkování prodeje zájezdů

Ani cestovní kanceláře, ani agentury nezprostředkovávají prodej zájezdů zdarma. Cestovní kanceláře, které vytváří a prodávají své vlastní zájezdy, si přisazují k ceně zájezdů svou přírážku. Zprostředkovatelé (ve většině případů cestovní agentury) za prodej zájezdů inkasují provizi, která musí být mezi oběma subjekty sjednána, např. v zprostředkovatelské smlouvě. Zákazník se může, sám, dobrovolně rozhodnout, zda si zájezd koupí u cestovní kanceláře nebo agentury. Nevýhodou cestovních kanceláří může být fakt, že bývají často zaměřeny pouze na omezený počet destinací a hotelů. Zákazník tak nemá možnost porovnávat větší množství nabídek, což je naopak možné u cestovních agentur. Na druhé straně nevýhodou cestovních agentur je to, že mohou být motivovány k prosazování zájezdů těch cestovních kanceláří, u kterých mají sjednanu vyšší provizi. [5]

Při zprostředkovávání zájezdu může docházet k několika možnostem spolupráce mezi cestovní kanceláří a provizním prodejcem. Zaúčtování se liší podle toho, zda zákazník cenu zájezdu zaplatil přímo cestovní kanceláři, nebo zprostředkovateli.

Zprostředkování prodeje zájezdu bez obdržení úhrady od klienta

V tomto případě platí klient celou částku za zájezd cestovní kanceláři, která zájezd organizuje, nikoliv zprostředkovateli (cestovní agentuře). Zákazník může zájezd zaplatit ve splátkách anebo najednou, v závislosti na dohodě s cestovní kanceláří. Cestovní agentura pouze vystaví daňový doklad na svou provizi, cestovní kancelář ji uhradí a vyúčtuje zájezd klientovi. Kromě zájezdů mohou tímto způsobem cestovní agentury i kanceláře zprostředkovávat vstupenky na koncerty, sportovní akce apod. [5]

Příklad

Cestovní kancelář Slunce nabízí zájezdy k moři. Tyto zájezdy nabízí sama i prostřednictvím smluvního vztahu s cestovní agenturou Měsíc. Za zprostředkování je dohodnutá provize ve výši čtyř procent z ceny zájezdu. Zákazník si u cestovní agentury Měsíc vybral zájezd za 40 000 Kč a uhradil tuto cenu přímo na účet cestovní kanceláře Slunce. Cestovní agentura vystavila na provizi (1 600 Kč) daňový doklad. Cestovní kancelář částku cestovní agentuře následně uhradila. Přírážka CK Slunce činí 15 000 Kč. Dani z přidané hodnoty podléhá jak provize zprostředkovatele (CA), tak přírážka cestovní kanceláře.

a) účtování u provizního prodejce (cestovní agentura Měsíc), viz Tab. 2.2

Tab. 2.2 *Zprostředkovávání I – CA*

Číslo	Popis účetního případu	Částka	MD	D
1	FV - daňový doklad na provizi	1 600	311	-
	Základ daně	1 322,24	-	602
	DPH (21%)	277,76	-	343
2	VBÚ - Přijetí platby od CK Slunce na BÚ	1 600	221	311

Zdroj: [5], vlastní zpracování

b) účtování u cestovní kanceláře Slunce, viz Tab. 2.3

Tab. 2.3 *Zprostředkovávání I – CK*

Číslo	Popis účetního případu	Částka	MD	D
1	VBÚ - Přijatá platba od klienta	40 000	221	324
2	FP - Přijatý daňový doklad na provizi	1 600	-	321
	Základ daně	1 322,24	518	-
	DPH (21%)	277,76	343	-
3	VBÚ - Úhrada provize cestovní agentuře	1 600	321	221
4	FV - Vyúčtování zájezdu (celková cena)	40 000	311	-
	Cena bez přírážky, tj. bez 15 000,- Kč	25 000	-	602
	Přírážka CK bez DPH	12 396	-	602
	DPH z přírážky (21%)	2 604	-	343
5	ID - Zúčtování přijatých záloh	40 000	324	311

Zdroj: [5], vlastní zpracování

Zprostředkování prodeje zájezdu s nárokem na obdržení provize již při uzavření smlouvy a inkasu zálohy

V tomto případě klient zaplatí zprostředkovateli (cestovní agentuře) zálohu na zájezd. Cestovní agentura hned po přijetí zálohy zohlední svou provizi, a proto vystaví cestovní kancelář předpis na platbu zprostředkovateli ve výši zálohy snížené o provizi. Zprostředkovatel fakturu uhradí a současně pošle CK daňový doklad na vyúčtování provize. Zbývající doplatek zájezdu od klienta přijde již na účet cestovní kanceláře, která jej zaúčtuje do přijatých záloh a zohlední vlastní přírůstek. [5]

Obr. 2.2 Schéma zprostředkování prodeje



Zdroj: [5], vlastní zpracování

Příklad

Zadání viz předchozí příklad. Klient navíc zaplatí cestovní agentuře zálohu 10 000 Kč na zájezd. Ze zálohy si CA strhne svoji provizi (1 600 Kč), vystaví CK fakturu na provizi a společně s 8 400 Kč (záloha – provize) ji zašle cestovní kanceláři.

a) účtování cestovní agentury Měsíc

Tab. 2.4 Zprostředkování II – CA

Číslo	Popis účetního případu	Částka	MD	D
1	PPD – inkaso zálohy od klienta	10 000	211	325/321
2	VBÚ – odvod zálohy CK po odečtení provize	8 400	325/321	221
3	FV - Vystavení dokladu na provizi	1 600	311	-
	Základ daně	1 322,24	-	602
	DPH (21%)	277,76	-	343
4	Zúčtování provize	1 600	325/321	311

Zdroj: [16], vlastní zpracování

b) účtování cestovní kanceláře Slunce

Tab. 2.5 *Zprostředkování II – CK*

Číslo	Popis účetního případu	Částka	MD	D
1	FV - Předpis platby cestovní agentuře	8 400	315/311	324
2	VBÚ – Inkaso od zprostředkovatele (CA)	8 400	221	315/311
3	VBÚ – inkaso od klienta (druhá záloha)	30 000	221	324
4	FP – faktura od CA na provizi	1 600	-	321
	Základ daně	1 322,24	518	-
	DPH (21%)	277,76	343	-
	Zúčtování provize	1 600	321	324
5	FV - Vyúčtování zájezdu klientovi	40 000	311	-
	Cena bez přírážky (15 000,- Kč)	25 000	-	602
	Přírážka CK bez DPH	12 396	-	602
	DPH z přírážky (21%)	2 604	-	343
6	Zúčtování přijatých záloh	40 000	324	311

Zdroj: [5, 14], vlastní zpracování

Zprostředkování prodeje zájezdu s nárokem na provizi až po inkasu ceny zájezdu

Poslední možností, ke které může dojít, je případ, kdy provizní prodejce (cestovní agentura) obdrží od klienta úhradu úplné ceny zájezdu. Tuto obdrženou platbu převede celou cestovní kanceláři. Cestovní agentura si až poté vyfakturuje provizi a cestovní kancelář tuto provizi uhradí odděleně na účet cestovní agentury.

Příklad

V tomto případě cestovní kancelář vystaví proviznímu prodejci zálohovou fakturu na celou částku zájezdu, tedy 40 000 Kč. Cestovní agentura celou částku odvede na účet cestovní kanceláře. Následně vystaví daňový doklad CK na provizi 1 600 Kč.

a) účtování u cestovní agentury Měsíc (provizního prodejce)

Tab. 2.6 *Zprostředkování III – CA*

Číslo	Popis účetního případu	Částka	MD	D
1	VBÚ – inkaso od klienta	40 000	221	325
2	VBÚ – úhrada (odvod) CK	40 000	325	221
3	FV – vystavení dokladu na provizi	1 600	311	-
	Základ daně	1 322,24	-	602
	DPH (21%)	277,76	-	343
4	Úhrada vystavené faktury na provizi	1 600	221	311

Zdroj: [5], vlastní zpracování

b) účtování u cestovní kanceláře Slunce

Tab. 2.7 Zprostředkování III – CK

Číslo	Popis účetního případu	Částka	MD	D
1	VBÚ – přijatá platba od CA	40 000	221	324
2	FP – faktura od CA na provizi	1 600	-	321
	Základ daně	1 322,24	518	-
	DPH (21%)	277,76	343	-
3	Úhrada provize	1 600	321	221
4	FV - Vyúčtování zájezdu klientovi	40 000	311	-
	Cena bez přírážky (15 000,- Kč)	25 000	-	602
	Přirážka CK bez DPH	12 396	-	602
	DPH z přírážky (21%)	2 604	-	343
5	Zúčtování záloh (vzájemných závazků)	40 000	324	311

Zdroj: [5], vlastní zpracování

Cestovní kanceláře i agentury se setkávají s komplikacemi při účtování na konci účetního období. Musí respektovat aktuální princip, tzn. náklady a výnosy účtují časově rozlišené, tedy v tom účetním období, se kterým časově a věcně souvisejí (bez ohledu na skutečný příjem či výdej peněžních prostředků). [3]

Příklad

Cestovní kancelář pořádala silvestrovský pobyt, který prodávala za 6 000 Kč. Pobyt se uskutečnil v termínu od 30. 12. 2014 do 2. 1. 2015. Celkovou částku klient uhradil před odjezdem (tzn. v roce 2014). Je známa výše skutečných nakoupených služeb a tudíž i přírážka (dle interní kalkulace 3 500 Kč). Nejjednodušší možností pro časové rozlišení, je v tomto případě vydělení celkové částky počtem dní.

Tab. 2.8 Časové rozlišení

Číslo	Popis účetního případu	Částka	MD	D
1	30. 12. 2014 VBÚ - úhrada pobytu	6 000	221	-
	Část ve vazbě na rok 2014 (2/4 z 5 392,40)	2 696,20	-	602
	Část ve vazbě na rok 2015 (2/4)	2 696,20	-	384
	Budoucí DPH (uskutečnění ZP až 2. 1. 2015) - vypočteno z přírážky (3 500x0,1736)	607,60	-	343
2	2. 1. 2015 - Zúčtování časového rozlišení	2 696,20	384	602

Zdroj: [14], vlastní zpracování

V případech, kdy zprostředkovatelé (cestovní agentury) nestihnou či z nějakého jiného důvodu nemohou vystavit doklad na své provize do konce účetního období, musí také náklady a výnosy časově rozlišovat. Je-li přesně známa částka provize, zprostředkovatelé používají účet 385 – příjmy příštích období a cestovní kanceláře účet 383 – výdaje příštích období. Pokud však částka není přesně známa, provizní prodejce použije dohadný účet aktivní (388) a cestovní kancelář dohadný účet pasivní (389) souvztažně s účtem výnosu nebo nákladu v částce očekávané provize. [3, 5]

Příklad

a) účtování provozního prodejce (cestovní agentury)

Tab. 2.9 Časové rozlišení – provize CA

Číslo	Popis účetního případu	Částka	MD	D
1	31. 12. 2014 VBÚ – očekávaná výše provize	2 000	388	602
2	Zrušení dohadného účtu v roce 2015	2 000	311	388
3	r. 2015 – vystavení dokladu na provizi (3000 Kč vč. DPH)	-	-	-
	Rozdíl částky bez DPH a odhadu	479,20	311	602
	DPH - 21 % z 3 000 Kč	520,80	311	343
4	Inkaso provize	3 000	321	221

Zdroj: [16], vlastní zpracování

b) účtování u cestovní kanceláře

Tab. 2.10 Časové rozlišení – provize CK

Číslo	Popis účetního případu	Částka	MD	D
1	31. 12. 2014 VBÚ – očekávaná výše provize	2 000	518	389
2	Zrušení dohadného účtu v roce 2015	2 000	389	321
3	r. 2015 – vystavení daň. dokladu na provizi (3000,- vč. DPH)	-	-	-
	Rozdíl částky bez DPH a odhadu	479,20	518	321
	DPH – 21 % z 3 000 Kč	520,80	343	321
4	Inkaso provize	3 000	321	221

Zdroj: [5], vlastní zpracování

Provizní prodejce má také možnost k datu účetní závěrky zachytit očekávanou výši provize prostřednictvím účtu určeného k evidenci nedokončené výroby. Tento postup je v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., k provedení zákona o účetnictví (č. 563/1991 Sb.) pro podnikatele účtující v podvojném účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, která uvádí, že nedokončená výroba obsahuje rovněž nedokončené činnosti, při nichž nevznikají hmotné produkty. V uvedeném příkladu by tedy cestovní agentura zaúčtovala očekávanou výši provize

na straně MD na účet 121 – Nedokončená výroba a na straně Dal na účet 611 – Změna stavu nedokončené výroby. Zrušení by proběhlo opačným zápisem. [5]

2.2.3 Účtování záloh

Podnikání v oblasti cestovního ruchu se neobejde bez využívání zálohových plateb, protože služby cestovního ruchu jsou neskladovatelné, mnohdy časově náročné na přípravu a podnikání v této oblasti s sebou nese určitou formu rizika. Záloha subjektům cestovního ruchu přináší záruku, že zákazník má o službu skutečně zájem a že budou jeho ztráty v případě problémů alespoň částečně kompenzovány.

Při použití běžného režimu DPH je povinen plátce přiznat zálohy ke dni přijetí úplaty nebo ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, a to ke dni, který nastane dříve. Ovšem při použití zvláštního režimu pro cestovní službu není ze zálohy odvedena DPH, zdaní se až celková přijatá úhrada. Den uskutečnění zdanitelného plnění je v tomto případě den poskytnutí poslední služby cestovního ruchu. K přijatým zálohám není plátce povinen vystavovat daňové doklady, jako je to u běžného režimu. [2]

Příklad – použití zvláštního režimu pro cestovní služby

Cestovní kancelář prodala zájezd za 8 000 Kč vč. DPH. Součet úhrad za nakoupené služby činil celkem 6 000 Kč (z toho cena ubytování ve vlastním hotelu ve výši 1 000 Kč). Klient uhradil nejprve zálohu 5 000 Kč, před uskutečněním zájezdu uhradil zbývajících doplatek.

Výpočet:

$$8000 - 1000 (\text{ubytování}) = 7000 - 5000 (\text{náklady}) = 2000 \text{ Kč (přirážka vč. DPH)}$$

$$\text{DPH} = 2000 \cdot 0,1735 = 347,20 \text{ Kč}$$

Tab. 2.11 Zálohy

Číslo	Popis účetního případu	Částka	MD	D
1	VBÚ - Přijetí zálohy na cestovní službu	5 000	221	324
2	FV – za zájezd	8 000	311	-
	ZD	7 652,80	-	602
	DPH (21%) z přirážky	347,20	-	343
3	FP – za nakoupené služby	5 000	518	321
4	FP – za vlastní ubytování	1 000		321
	ZD	826,40	518	
	DPH 15 %	173,60	343	
5	Vyúčtování zálohy	5 000	324	311
6	VBÚ – Doplatek	3 000	221	311

Zdroj: [14], vlastní zpracování

2.2.4 Účetní operace v cizích měnách

S transakcemi sjednávanými v cizí měně se cestovní kanceláře a agentury setkávají běžně. Cestovní kanceláře zabývající se výjezdovým cestovním ruchem musí v zahraničí nakupovat služby cestovního ruchu v cizí měně. CK zabývající se příjezdovým cestovním ruchem naopak inkasují za poskytnuté služby v cizích měnách. Proto je stěžejním problémem u subjektů podnikajících v cestovním ruchu právě zachycení těchto transakcí v účetnictví.

Účetní jednotky, podle § 4 zákona o účetnictví, „jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případě pohledávek a závazků, podílů na obchodních společnostech, cenných papírů a derivátů, cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, a cizích měn, jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu; tato povinnost platí i u opravných položek, rezerv a technických rezerv, pokud majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně.“ Při operacích s těmito aktivy může docházet ke kurzovým rozdílům, které vyjadřují změnu ocenění majetku či závazků vyplývající ze směnného kurzu české koruny k příslušné zahraniční měně v peněžních jednotkách. Subjekty působící v cestovním ruchu tedy nesmí zapomenout ke konci rozvahového dne veškerý majetek či závazky evidované v cizí měně přepočítat aktuálním kurzem ČNB k tomuto dni. Dle § 4 odst. 5 ZDPH se musí provést přepočet cizí měny na měnu českou ke dni vzniku povinnosti přiznat daň, nebo přiznat uskutečnění plnění. [25, 26, 27]

Účetní jednotka má možnost, při přepočtu cizí měny na českou, použít dle § 24 zákona o účetnictví:

- denní kurz devizového trhu vyhlášený ČNB ke dni uskutečnění účetního případu,
- pevný kurz stanovený ve vnitřním předpisu účetní jednotky (musí být odvozen vždy z kurzu devizového trhu),
- skutečný kurz pouze v případech stanovených zákonem o účetnictví. [26]

Denní a pevný kurz může CK i CA libovolně kombinovat pro přepočet jednotlivých složek majetku a závazků. Všechny kurzové rozdíly jsou účtovány do finančních výnosů, resp. nákladů, v případě kurzové ztráty na účtu 563 – Kurzové ztráty nebo v případě kurzového zisku na účet 663 – Kurzový zisk. Kurzové rozdíly mají tedy vliv na výsledek hospodaření účetní jednotky. Výjimku tvoří pouze cenné papíry, podíly a majetkové účasti vyjádřené v cizí měně. U těchto položek se kurzové rozdíly neúčtují výsledkově, ale rozvahově a projeví se v ocenění tohoto majetku. V případě vedení daňové evidence kurzové rozdíly nevznikají. [3]

Kurzové rozdíly, které jsou u nás vymezeny i Českým účetním standardem č. 006, vznikají v oblasti cestovního ruchu nejčastěji z důvodu časové prodlevy mezi vznikem závazku (pohledávky) v cizí měně a jeho (její) úhradou. [5]

Příklad – kurzové rozdíly u pohledávek a závazků

Cestovní kancelář se rozhodla používat pro přepočet cizí měny na českou denní kurz vyhlášený ČNB. Pro oceňování pohledávek používá kurz k datu vystavení faktury a pro ocenění závazků kurz ke dni přijetí faktury. V uvedeném příkladu musí tedy CK účtovat v příslušný den až po 14 hod., kdy ČNB vyhlásí kurz. V praxi někdy, pro zjednodušení účtování, používají účetní jednotky pevný denní kurz vyhlášený ČNB předchozí pracovní den.

Tab. 2.12 *Kurzové rozdíly*

Číslo	Popis účetního případu	Částka	MD	D
1	PS devizového účtu: 3 000 EUR při kurzu k 31. 12. předchozího roku 26,30 CZK/EUR	78 900	221	701
2	FP za ubytování v zahraničí 1 000 EUR, kurs ČNB ke dni přijetí faktury 26 CZK/EUR	26 000	518	321
3	VBÚ - Úhrada FP z účtu vedeného v eurech, kurs 26,50 CZK/EUR	26 500	321	221
	- kurzová ztráta	500	563	321
4	FV za zájezd 300 EUR, kurs 25,85 CZK/EUR	7 755	311	602
5	VBÚ – inkaso faktury na devizový účet při kursu ČNB 25,90 CZK/EUR	7 770	221	311
	- kurzový zisk	15	311	663
6	31. 12. – přepočet devizového účtu vedeného v eurech aktuálním kurzem: kurs ČNB 26,30 CZK/EUR, viz výpočet	320	221	663
	Výpočet: - na devizovém účtu máme vykázat 2 300 EUR, tj. 60 490 Kč - nyní vykazujeme 60 170 Kč (78 900 – 26 500 + 7 770) - rozdíl 320 Kč (kurzový zisk)			

Zdroj: [5], vlastní zpracování

2.2.5 Reklamace a storno zájezdů

Pokud není zákazník s cestovní službou spokojen a služba neodpovídá cestovní smlouvě, může se obrátit přímo na cestovní kancelář a podat návrh na reklamaci. Stěžejním dokumentem je cestovní smlouva, která obsahuje všeobecné podmínky pro uplatnění reklamace. Cestovní kancelář může také dobrovolně sjednat s pojišťovnou tzv. ITQ kodex. V rámci ITQ kodexu je vymezena kompenzační tabulka, která uvádí, kolik procent z celkové ceny zájezdu může zákazník v určitých případech reklamace požadovat. Jedná se však pouze

o pomůcku, proto výsledná kompenzace může být vyšší nebo nižší v závislosti na podmínkách uvedených v cestovní smlouvě a na reklamačním řádu konkrétní cestovní kanceláře. [21]

Příklad

Tab. 2.13 *Reklamace*

Číslo	Popis účetního případu	Částka	MD	D
1	FV – za zahraniční zájezd	18 000	311	602
2	VBÚ – inkaso za zájezd od zákazníka	18 000	221	311
3	Reklamace zájezdu – 15% z celkové ceny	2 700	602	311
4	VBÚ – úhrada uznané reklamace	2 700	311	221

Zdroj: vlastní zpracování

Zákazník může také, před zahájením zájezdu, odstoupit od uzavřené cestovní smlouvy. K odstoupení od zájezdu (storno) může dojít buď ze strany zákazníka (např. nemoc), nebo cestovní kanceláře. Cestovní kancelář může odstoupit jen z důvodu zrušení zájezdu či z důvodu porušení povinností zákazníkem. Cestovní smlouva musí obsahovat mimo jiné i informace o storno poplatcích, které je zákazník povinen uhradit cestovní kanceláři při odstoupení od smlouvy (viz Tab. 2.14). Tyto poplatky slouží především k odškodnění CK. Ve většině případů jsou odstupňovány v závislosti na časovém předstihu doručení odstoupení od smlouvy cestovní kanceláři před zahájením zájezdu. [6]

Z hlediska účetnictví a daní lze stornopoplatky považovat za jakousi pokutu zákazníka za odstoupení od smlouvy. Proto můžeme tyto poplatky zařadit mezi smluvní pokuty, penále a jiné sankce z obchodních vztahů, které nejsou předmětem DPH a ovlivňují základ daně z příjmů až v okamžiku úhrady. [5]

Příklad

Tab. 2.14 *Storno*

Číslo	Popis účetního případu	Částka	MD	D
1	Uzavření cestovní smlouvy; PPD - inkaso zálohy od klienta	7 500	211	324
2	Odstoupení od smlouvy klientem, nárok na 25% stornopoplatek	1 875	378	644
3	Započtení části zálohy z titulu stornopoplatku	1 875	324	378
4	VBÚ – vracení zbývajících částí zálohy	5 625	324	221

Zdroj: [14], vlastní zpracování

3 UPLATŇOVÁNÍ DANÍ V CESTOVNÍM RUCHU

Cílem této kapitoly je objasnění daňové problematiky u subjektů podnikajících v cestovním ruchu. Pro tyto subjekty je stěžejní daň z příjmů a daň z přidané hodnoty, proto je tato kapitola zaměřena právě na tyto daně. Nejprve je zde vymezena daň z příjmů právnických a posléze i fyzických osob. Na konkrétních příkladech je nastíněn postup výpočtu daně z příjmů, ať už se jedná o cestovní kancelář právnickou osobu nebo cestovní agenturu jako osobu samostatně výdělečně činnou. V této kapitole jsou dále přiblíženy obecné pojmy důležité pro pochopení uplatňování DPH u subjektů podnikajících v cestovním ruchu. Část věnována DPH je dále zaměřena na problematiku přepravy osob, což je ve většině případů jedna ze základních služeb zahrnovaných do ceny zájezdů.

3.1 Daň z příjmů

Daň z příjmů patří k nejdůležitějším daním, ze kterých musí státy hradit své výdaje. V České republice je daň z příjmů rozdělena na daň z příjmů právnických osob a daň z příjmů fyzických osob. Jedná se o daň proporcionální, jejíž sazba zůstává pro všechny poplatníky stejná. Daň z příjmů fyzických osob činí 15 % a daň z příjmů právnických osob je stanovena na 19 % ze základu daně. Obecně lze, v případě subjektů podnikajících v cestovním ruchu, říci, že vše, co tyto subjekty obdrží od svých klientů, ale i dalších subjektů je předmětem daně z příjmů. U výdajů je nutno zkoumat, zda tento výdaj slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů, v účetnictví navíc v jakém časovém období, a zda tento výdaj není nutné rozpouštět do daňových výdajů postupně, např. v podobě odpisů. [1, 5]

Problematika daně z příjmů je rozebírána v mnoha publikacích, a proto se diplomová práce zabývá obecným vymezením daně z příjmů pouze okrajově a zaměřuje se na specifiká, které se obvykle vyskytují u cestovních kanceláří a agentur.

3.1.1 Daň z příjmů právnických osob

Poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou právnické osoby, organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu, podílové fondy apod. (viz § 17 ZDP). Pokud mají sídlo nebo místo svého vedení v České republice, musí zdanit příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky i příjmy plynoucí ze zahraničí. Pokud je sídlo společnosti v cizině, jedná se o daňové nerezidenty, a ti musí zdanit pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky. Zdaňovacím obdobím je dle § 21a ZDP kalendářní rok nebo hospodářský rok. Předmětem daně jsou na základě § 18 ZDP příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. [23]

Výpočet daně z příjmů právnických osob se může jevit složitě, a proto je v diplomové práci rozebrán. Pro výpočet daňového základu vycházíme z výsledku hospodaření před zdaněním, který je následně upravován o snižující nebo zvyšující položky. Dále je základ daně upravován o odčitatelné položky, mezi které patří, mimo jiné, daňová ztráta. Tu lze odečíst od základu daně, pokud vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v pěti následujících obdobích následujících bezprostředně po období, za které byla daňová ztráta vyměřena. [23]

Od základu daně sníženého o odčitatelné položky lze odečíst hodnotu bezúplatného plnění, které bylo poskytnuto na obecně prospěšné účely, přičemž hodnota bezúplatného plnění musí činit minimálně 2 000 Kč. V úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně sníženého o odčitatelné položky. Po úpravách je ze základu daně vypočítána daň, kterou je možné snížit o slevy na dani, které jsou uvedeny v § 35 ZDP. Tyto slevy by měly podpořit zaměstnavatele, kteří zaměstnávají osoby se zdravotním postižením. (viz Tab. 3.1)

Tab. 3.1 *Výpočet základu daně a daně z příjmů právnických osob*

	Výnosy
-	Náklady
=	Výsledek hospodaření před zdaněním (účetní)
+	Položky zvyšující výsledek hospodaření, např.: <ul style="list-style-type: none"> • cestovné nad limit stanovený v zákoně č. 262/2006 Sb., zákoník práce • náklady na reprezentaci, • pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, které bylo sraženo zaměstnanci, ale nebylo odvedeno do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období, • tvorba a čerpání jiných než zákonných opravných položek a rezerv, • kladný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy.
-	Položky snižující výsledek hospodaření: <ul style="list-style-type: none"> • vyúčtované, ale neuhrazené smluvní pokuty a úroky z prodlení • záporný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy • osvobozené příjmy dle § 19 ZDP aj.
=	Základ daně
-	Daňová ztráta minulých let dle § 34 odst. 1 ZDP
-	Další odčitatelné položky dle § 34 ZDP (např. odpočet na podporu výzkumu a vývoje)
=	Základ daně po úpravě
-	Odpočet bezúplatných plnění (darů)
=	Základ daně snížený o dary (zaokrouhlený na celé tisíce Kč dolů)
*	Sazba daně 19%
=	Vypočtená daň z příjmů právnických osob
-	Slevy na dani dle § 35 ZDP
=	Daň snížená o slevy (vlastní daň)

Zdroj: [22], vlastní zpracování

Příklad

Cestovní kancelář Slunce vykazuje k 31. 12. 2014 celkové výnosy (účtová třída 6) ve výši 525 000 Kč a celkové náklady (účtová třída 5) ve výši 437 500 Kč. Cestovní kancelář provedla v roce 2014 tyto operace, u kterých je nutné posoudit případnou úpravu základu daně:

- náklad za pohoštění svých zprostředkovatelů 15 000 Kč,
- peněžitý dar nemocnici 10 000 Kč a nadaci Dobrý anděl 20 000 Kč,
- cestovné zaměstnanců ve výši 35 000 Kč (nadlimitní cestovné 5 000 Kč),
- účetní odpisy činily 15 000 Kč,
- daňové odpisy činily 8 000 Kč,
- přijaté dividendy v hodnotě 46 000 Kč na základě podílu ve společnosti X a. s.,
- neuplatněná ztráta z roku 2011 ve výši 45 000 Kč.

Tab. 3.2 *Výpočet daně z příjmů PO - příklad*

Výsledek hospodaření (VH) = 525 000 (výnosy) – 437 500 (náklady) = 87 500 Kč
Nyní musíme výsledek hospodaření upravit pro daňové účely:
+ položky zvyšující VH: pohoštění obchodních partnerů (15 000 Kč); rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (7 000 Kč); dary (30 000 Kč);
- položky snižující VH: přijaté dividendy (46 000 Kč)
Základ daně = 87 500 + (15 000 + 7 000 + 30 000) – 46 000 = 93 500 Kč
- ztráta minulých let (45 000 Kč)
Upravený základ daně = 93 500 – 45 000 = 48 500 Kč
- dary (max. výše 10% upraveného základu daně) = 48 500 · 0,10 = 4 850 Kč
Základ daně po snížení = 48 500 – 4 850 = 43 650 Kč
Zaokrouhlený základ daně (na celé tisíce dolů) = 43 000 Kč
Sazba daně 19%
Celková daňová povinnost = 43 000 · 0,19 = 8 170 Kč

Zdroj: [5, 22], vlastní zpracování

Daňové přiznání musí cestovní kancelář odevzdat do 1. 4. 2015. Jelikož daňová povinnost nepřesáhla 30 000 Kč, nemusí CK v následujícím zdaňovacím období platit zálohy na daň z příjmů.

3.1.2 Daň z příjmů fyzických osob

Poplatníkem daně z příjmů fyzických osob je fyzická osoba, která má na území České republiky bydliště, nebo se zde obvykle zdržuje (pobývá zde alespoň 183 dnů v kalendářním roce). Daňová povinnost poplatníka se vztahuje i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Pokud fyzická osoba nemá bydliště na území České republiky, ani se zde obvykle nezdržuje, vztahuje se daňová povinnost pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky. Zdaňovacím obdobím v případě fyzických osob je vždy kalendářní rok. [5]

Příjmy (peněžní i nepeněžní), které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, rozdělujeme do pěti skupin, které posuzujeme samostatně. Předmětem daně dle § 3 ZDP jsou tedy příjmy ze závislé činnosti (§ 6), příjmy ze samostatné činnosti (§ 7), příjmy z kapitálového majetku (§ 8), příjmy z nájmu (§ 9) a ostatní příjmy (§ 10). Stanoví se vždy nejprve dílčí základy daně, z nichž se potom vytvoří celkový základ daně, viz Tab. 3.3.

Tab. 3.3 Schéma výpočtu daně z příjmů fyzických osob

1.	Dílčí základ daně ze závislé činnosti dle § 6 ZDP
=	Příjmy + zdravotní a sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem
2.	Dílčí základ daně ze samostatné činnosti dle § 7 ZDP
=	Příjmy – výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů (může být menší než 0 - může vzniknout daňová ztráta)
3.	Dílčí základ daně z kapitálového majetku dle § 8 ZDP
=	Příjmy
4.	Dílčí základ daně z nájmu dle § 9 ZDP
=	Příjmy – výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů (může být menší než 0 - může vzniknout daňová ztráta)
5.	Dílčí základ daně z ostatních příjmů dle § 10 ZDP
=	Příjmy – výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů
	Základ daně = Součet dílčích základů daně
-	Nezdanitelné části základu daně
-	Odčitatelné položky
=	Základ daně zaokrouhlený na stovky dolů
*	Sazba daně (15 %)
=	Daň před slevou
-	Slevy na dani
-	Daňové zvýhodnění na vyživované dítě
=	Celková daňová povinnost / daňový bonus
-	Zaplacené zálohy
=	Doplatek na dani / přeplatek na dani

Zdroj: [19], vlastní zpracování

Příklad

Podnikatel – osoba samostatně výdělečně činná (OSVČ) provozuje cestovní agenturu a vede daňovou evidenci. Za rok 2014 měl daňové příjmy z podnikání ve výši 490 000 Kč a daňové výdaje z podnikání ve výši 150 000 Kč. Jiné příjmy neměl a nevykázal žádné odčitatelné položky, ani nezdanitelné části základu daně. Během roku 2014 na měsíčních zálohách (v minimální výši) na zdravotní pojištění zaplatil 21 024 Kč ($12 \cdot 1752$) a na sociálním pojištění 22 728 Kč ($12 \cdot 1 894$).¹

Tab. 3.4 Příklad na daň z příjmů OSVČ

Základ daně = 490 000 (příjmy) – 150 000 (výdaje) = 340 000 Kč
Sazba daně 15 %
Daň před slevou = 340 000 · 0,15 = 51 000 Kč
Sleva na poplatníka 24 840 Kč
Celková daňová povinnost = 26 160 Kč
Skutečný vyměřovací základ (50 % ze základu daně) = 340 000 · 0,5 = 170 000 Kč
Minimální vyměřovací základ pro r. 2014 (zdravotní pojištění) ² = 155 652 Kč
Zdravotní pojištění 13,5 % (počítáme ze skutečného vyměřovacího základu) $170 000 \cdot 0,135 = 22 950$ Kč
Zaplacené zálohy 21 024 Kč
Nedoplatek na zdravotním pojištění = 22 950 – 21 024 = 1 926 Kč
Minimální vyměřovací základ pro r. 2014 (soc. poj.) ³ = 77 832 Kč
Sociální pojištění 29,2 % (ze skutečného vyměřovacího základu) $170 000 \cdot 0,292 = 49 640$ Kč
Zaplacené zálohy 22 728 Kč
Nedoplatek na sociálním pojištění = 49 640 – 22 728 = 26 912 Kč
Daně a odvody celkem = (26 160 + 1 926 + 26 912) = 54 998 Kč
Čistý příjem = (340 000 – 54 998) = 285 002 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

V roce 2015 bude podnikatel platit měsíční zálohy na sociální pojištění ve výši 4 137 Kč ($49 640/12$) a na zdravotní pojištění ve výši 1 913 Kč ($22 950/12$).

¹ V roce 2015 činí minimální měsíční zálohy na sociální pojištění 1 943 Kč a na zdravotní pojištění 1 797 Kč.

² V roce 2015 činí minimální roční vyměřovací základ na zdravotní pojištění 159 666 Kč.

³ V roce 2015 činí minimální roční vyměřovací základ na sociální pojištění 79 836 Kč.

3.1.3 Reklama a reprezentace

Cestovní kanceláře i agentury se častěji než jiné podnikatelské subjekty musí zabývat reklamou. Subjektů podnikajících v cestovním ruchu je celá řada a bez celkové propagace, a s tím související reklamy, by poskytovatelé cestovních služeb svůj zájezd neprodaly. Reklama je jakákoliv placená forma propagace, která má za úkol zvýšit prodej. V případě cestovních kanceláří a agentur je reklama nejčastěji prováděna ve formě katalogů, ve kterých jsou prezentovány jednotlivé zájezdy. [5]

Výdaje na reklamu jsou podle § 24 odst. 1 ZDP daňově uznatelné. Nejčastěji se jedná o výdaje spojené s tiskem katalogů, letáku a brožur. Výdaje na reklamu v televizi, rádiu, na internetu nebo v novinách jsou také daňově účinné. U reklamních předmětů je daňová uznatelnost ovlivněna § 25 odst. 1 písm. t) ZDP. Musí se jednat o předmět, který je opatřen jménem, ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží či služby, jehož hodnota nepřesahuje 500 Kč, a který není, s výjimkou tichého vína, předmětem spotřební daně. [23]

V případě sponzorství, což je určitý finanční příspěvek poskytnutý s cílem podpory výrobků, služeb nebo jiných výkonů sponzora, které je považováno za formu reklamy, se jedná také o daňově uznatelný výdaj. V tomto případě je za poskytnutí prostředků požadována propagace společnosti. Pokud by byl poskytnut finanční příspěvek bez propagace sponzora, jednalo by se o bezúplatné plnění a to je dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP považováno za výdaj daňově neúčinný. [23]

Od výdajů na reklamu musíme rozlišit výdaje na reprezentaci. Dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP jsou těmito výdaji výdaje na pohoštění, občerstvení a bezúplatná plnění. Tyto náklady jsou daňově neuznatelné. Nejčastěji se jedná o občerstvení při jednáních s obchodními partnery, které si tedy cestovní kancelář do nákladů dát nemůže. [6]

3.1.4 Cestovní náhrady

V návaznosti na specifickou podstatu podnikání cestovních kanceláří a agentur dochází zpravidla vždy k vyplácení cestovních náhrad. Pro rok 2015 je třeba vycházet, vedle zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, i z vyhlášky č. 328/2014 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad (dále jen vyhláška). Cestovní náhrady poskytuje zaměstnavatel svým zaměstnancům, tedy osobám v pracovním poměru, osobám, se kterými byla sjednána dohoda o provedení práce či dohoda

o pracovní činnosti, společníkům a jednatelům společnosti s ručením omezeným, členům statutárních a dalších orgánů právnických osob. [12]

Cestovní náhrady vznikají při pracovních cestách. V případě cestovních kanceláří se může jednat např. o průvodce, který je zaměstnán u cestovní kanceláře a doprovází zákazníky na zájezdech. Ovšem v případě, kdy průvodce pracuje jako samostatný podnikatel, nelze mu cestovní náhrady vyplátit. Pracovní cesta je časově omezena dobou od nástupu zaměstnance na cestu k výkonu práce do jiného místa, než je jeho pravidelné pracoviště, dobou výkonu práce v tomto místě a dobou návratu zaměstnance z této cesty. Při těchto cestách vzniká zaměstnanci nárok na jízdní výdaje, stravné, výdaje na ubytování a ostatní související nezbytné výdaje (např. úhrada dálničních poplatků, parkovné). [5, 12]

Jízdní výdaje

Jízdní výdaje, při použití hromadného dopravního prostředku, silničního motorového vozidla, které je zahrnuto v obchodním majetku cestovní kanceláře či je v nájmu nebo půjčené, se vždy poskytují v prokázané výši doložené dokladem (např. jízdenkou, dokladem o nákupu pohonných hmot). [5]

Náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty a základní náhrada za použití vozidla náleží zaměstnanci, který použije na žádost a se souhlasem zaměstnavatele své soukromé vozidlo. Tyto výdaje nemusí být prokázané a ZDP je umožňuje uplatnit jako daňově účinné s ohledem na délku pracovní cesty a spotřebu vozidla. Náhradu za spotřebovanou pohonnou hmotu určí zaměstnavatel násobkem ceny pohonné hmoty prokázané zaměstnancem a výši spotřebované pohonné hmoty, která se vypočte z údajů uvedených v technickém průkazu vozidla. Neprokáže-li zaměstnanec cenu pohonné hmoty, použije zaměstnavatel pro výpočet výše náhrady průměrnou cenu příslušné pohonné hmoty uvedenou v již zmiňované vyhlášce Ministerstva práce a sociálních věcí č. 328/2014 Sb. (viz Tab. 3.5). [6]

Tab. 3.5 *Srovnání výše průměrné ceny v Kč za 1 litr pohonné hmoty*

Platnost sazby od	Benzín automobilový		Motorová nafta
	95 oktanů	98 oktanů	
1. 1. 2012	34,90	36,80	34,70
1. 1. 2013	36,10	38,60	36,50
1. 1. 2014	35,70	37,90	36,00
1. 1. 2015	35,90	38,30	36,10

Zdroj: [12], vlastní zpracování

Základní náhrada za 1 km jízdy při využití soukromého vozidla zaměstnance činí pro rok 2015 u jednostopých vozidel a tříkolek nejméně 1,00 Kč a u osobních silničních motorových vozidel nejméně 3,70 Kč. Obě sazby zůstaly na úrovni roku 2014.

Při zahraniční pracovní cestě přísluší zaměstnanci náhrada za pohonné hmoty v cizí měně za kilometry ujeté v zahraničí. Zaměstnanec musí předložit doklad o nákupu pohonných hmot, z kterého lze zjistit cenu za 1 litr. V případě využití soukromého vozidla zaměstnance vzniká stejný nárok na základní náhrady za 1 km jízdy, jako při tuzemské cestě. [12]

Stravné

Za každý kalendářní den pracovní cesty poskytne zaměstnavatel zaměstnanci stravné podle § 163 odst. 1 zákoníku práce nejméně v navrhované výši:

- 69 Kč, trvá-li pracovní cesta 5 až 12 hodin,
- 104 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin,
- 163 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 18 hodin. [20]

Zaměstnanci ve státní a příspěvkové sféře jsou na tom o něco lépe a stravné mají stanoveno o něco vyšší, než zaměstnanci v podnikatelské sféře. Jelikož v případě subjektů podnikajících v cestovním ruchu se pohybujeme v podnikatelské sféře, nebude se diplomová práce státní sférou dále zabývat.

Stravné se v souladu s § 189 zákoníku práce zaokrouhluje na celé koruny do výše 50 haléřů směrem dolů a od 50 haléřů, včetně, směrem nahoru. Konečná částka, která bude vyplacena zaměstnanci, se ovšem vždy zaokrouhluje na celé koruny nahoru. To je důležité zejména při krácení stravného, jestliže je zaměstnanci na pracovní cestě poskytnuto jídlo, které má charakter snídaně, oběda nebo večeře, na které zaměstnanec finančně nepřispívá. Za každé bezplatné jídlo se stravné snižuje až o hodnotu:

- 70 % stravného, trvá-li pracovní cesta 5 až 12 hodin,
- 35 % stravného, trvá-li pracovní cesta déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin,
- 25 % stravného, trvá-li pracovní cesta déle než 18 hodin. [20]

Zahraniční stravné řeší zákoník práce v § 170. Zaměstnanci, který se účastní zahraniční pracovní cesty, přísluší stravné v cizí měně. Výše stravného je určena vyhláškou Ministerstva financí č. 242/2014 Sb., o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2015.

Za každý kalendářní den zahraniční pracovní cesty poskytne zaměstnavatel zaměstnanci stravné v cizí měně stanovené pro příslušný stát ve výši:

- základní sazby stravného (viz Tab. 3.6), pokud doba strávená mimo území České republiky trvá déle než 18 hodin,
- 2/3 základní sazby zahraničního stravného, pokud zahraniční cesta trvá déle než 12 hodin, nejvýše však 18 hodin,
- 1/3 základní sazby zahraničního stravného, pokud zahraniční cesta trvá 12 hodin a méně (musí však trvat nejméně hodinu). [12]

Veškeré sazby jsou stanoveny jako základní. Jestliže se nejedná o tzv. státní organizace, pro které jsou sazby uvedené ve vyhlášce závazné, mohou je zaměstnavatelé v mezích zákona snížit až o 25 % nebo zvýšit na jakoukoliv úroveň. Daňově uznatelné jsou však maximálně do výše stanovených základních sazeb. Stravné vyplacené nad rámec stanovených náhrad bude daňově uznatelné pouze v případě, kdy se v souladu s § 24 ZDP rozdíl proti zákonnými náhradami stane na straně zaměstnance předmětem daně z příjmů a také součástí vyměřovacího základu pro zdravotní pojištění a sociální zabezpečení. [20]

Stejně jako v případě tuzemského stravného, zaměstnavatel musí krátit zahraniční stravné při poskytnutí jídla, které má charakter snídaně, oběda nebo večeře, na které zaměstnanec nepřispívá. Zaměstnanci je také možné poskytnout kapesné. Výše kapesného se opět odvíjí od výše základních sazeb. Daňově uznatelným výdajem je kapesné až do výše čtyřiceti procent zahraničního stravného. V případě krácení při poskytnutí bezplatného jídla se kapesné počítá ještě před krácením, tj. jako by zaměstnanci bezplatná jídla poskytnuta nebyla. [5, 12]

Tab. 3.6 *Sazby zahraničního stravného ve vybraných zemích*

Země	Základní sazba stravného
Slovensko, Slovinsko, Bulharsko, Egypt, Chorvatsko, Maďarsko, Polsko, Rumunsko, Thajsko	35 EUR
Řecko, Čína, Indie, Kypr, Španělsko, Tunisko, Turecko	40 EUR
Velká Británie	40 GBP
Belgie, Finsko, Francie, Irsko, Itálie, Kuba, Německo, Nizozemsko, Rakousko, Rusko	45 EUR
Dánsko, Švédsko	50 EUR
Spojené státy americké	50 USD
Švýcarsko	75 CHF

Zdroj: [12], vlastní zpracování

Příklad

Cestovní kancelář vyslala během roku své zaměstnance na různé pracovní cesty.

1. V dubnu vyslala svého zaměstnance na pětidenní zahraniční pracovní cestu do Rakouska. Z Prahy zaměstnanec vyjel v 9:00 hod. a v 12:00 hod. překročil rakousko-české hranice. Čtvrtý den se vracel zpět do České republiky, v 15:00 hod. překročil hranice a do Prahy přijel v 18:00 hod.
2. V červnu vyslala svého zaměstnance na dvoudenní školení do Brna. Cesta do Brna trvala dvě hodiny a školení probíhalo první den od 10:00 hod. do 17:00 hod. a druhý den od 8:00 hod. do 16:00 hod. Cesta zpět do Brna trvala dvě a půl hodiny (zaměstnavatel poskytl v tomto případě stravné v minimální výši).
3. V červenci vyslala svého zaměstnance (průvodce) na jednodenní zahraniční pracovní cestu (zájezd) na Slovensko. Cesta na hranice trvala 3 hod., na území ČR tedy průvodce strávil i se zpáteční cestou 6 hod. Na Slovensku strávil 12 hod.

Tab. 3.7 Řešení příkladu na cestovní náhrady

Délka trvání pracovní cesty	Základní sazba stravného	Výše stravného zaměstnance
1) 1. den: tři hodiny - cesta na hranice (nepřísluší tuzemské stravné)	-	-
dvanáct hodin - zahraniční cesta	45 EUR	15 EUR (1/3)
2. den: celý den - zahraniční cesta	45 EUR	45 EUR
3. den: celý den - zahraniční cesta	45 EUR	45 EUR
4. den: patnáct hodin - zahraniční cesta	45 EUR	30 EUR (2/3)
tři hodiny – tuzemská cesta (nepřísluší stravné)	-	-
2) 1. den: šestnáct hodin – tuzemská cesta	104 Kč	104 Kč
2. den: osmnáct a půl hodin – tuzemská cesta	163 Kč	163 Kč
3) tuzemské stravné – šest hodin	69 Kč	69 Kč
zahraniční stravné – dvanáct hodin	35 EUR	12 EUR (1/3)

Zdroj: vlastní zpracování

3.1.5 Zaměstnanecké výhody

Zaměstnanecké výhody, neboli benefity, jsou plnění poskytovaná zaměstnancům zaměstnavatelem, které jdou nad rámec jejich práv stanovených pracovněprávními a souvisejícími právními předpisy. Z tohoto pohledu nemůžeme za zaměstnaneckou výhodu považovat mzdu, plat, zákonné délky dovolené, zákonné cestovní náhrady apod. Benefity jsou tedy určité nadstandardní pracovní či mimopracovní podmínky, které zaměstnavatel vytváří dobrovolně, nad rámec své pracovní povinnosti. [13]

Základní členění zaměstnaneckých výhod je na peněžité a nepeněžité. Podle účelu můžeme benefity dělit dále na stabilizační, které motivují zaměstnance k setrvání ve společnosti, a věrnostní, které oceňují věrnost zaměstnanců a jejich délku zaměstnání (např. odměny při odchodu zaměstnanců do důchodů v závislosti na počtu odpracovaných let).

V oblasti cestovního ruchu se můžeme setkat s různými druhy zaměstnaneckých výhod. Mezi nejrozšířenější patří mimo jiné:

- poskytování nadstandardní délky dovolené,
- příspěvky na penzijní připojištění a životní pojištění zaměstnanců,
- poskytování jednotného pracovního oblečení,
- příspěvky na sport, kulturu, rekreaci,
- používání automobilu či mobilního telefonu i pro soukromé účely,
- příspěvky na stravování. [13]

Zaměstnavatelé se snaží těmito benefity udržet kvalitní zaměstnance a získat určitou konkurenční výhodu při jejich získávání. Dalším důvodem je spokojenost zaměstnanců, která vede k větší motivaci a k lepším výkonům. Na druhé straně však musí zaměstnavatel dbát na to, aby pro něj poskytnutý benefit nebyl daňově nevýhodný. Za optimální lze považovat takové zaměstnanecké výhody, které jsou na straně zaměstnance osvobozeny od daně z příjmů a nezahrnují se do vyměřovacího základu pro výpočet zdravotního a sociálního pojištění a současně jsou u zaměstnavatele daňově účinným výdajem, který snižuje základ daně z příjmů. Pokud jsou zaměstnanecké výhody sjednány v kolektivní smlouvě, jsou pro zaměstnavatele daňově uznatelným výdajem. U zaměstnanců se však jedná o příjem, který musí zdanit a zaměstnanec i zaměstnavatel z tohoto příjmu musí odvést zdravotní a sociální pojištění. Výjimkou jsou výhody podle § 6 ZDP. Vybrané z nich a jejich daňové dopady jsou v následujícím textu rozebrány. [5]

Příspěvek na penzijní a životní pojištění zaměstnanců

Příspěvává-li zaměstnavatel svým zaměstnancům na soukromé životní pojištění nebo penzijní připojištění, jedná se u něj o výdaj daňově uznatelný v plné výši. U zaměstnance se jedná o příjem, který nemusí zdaňovat do výše maximálně 30 000 Kč za rok, a to souhrnně za penzijní i životní pojištění. [13, 23]

Vzdělávání a školení zaměstnanců

V případě, že zaměstnavatel poskytuje svým zaměstnancům bezplatně školení, vzdělávání, rekvalifikace, jazykové kurzy nebo odborné rozvoje, které souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele, jsou tyto nepeněžní příjmy u zaměstnance plně osvobozeny od daně z příjmů ze závislé činnosti. U zaměstnavatele se jedná o daňově uznatelný výdaj, o který snižuje svůj základ daně. [5, 13]

Příspěvky na sport, kulturu a rekreaci

Nepeněžité příspěvky na různé sportovní a kulturní akce jsou u zaměstnance osvobozeny od daně z příjmů, v případě, že jsou poskytovány bezúplatně z fondu kulturních a sociálních potřeb, který je tvořen z disponibilního zisku po zdanění, ze sociálního fondu nebo pokud jsou poskytovány z nedaňových výdajů zaměstnavatele. Osvobozeny jsou ovšem v maximální částce 2 000 Kč ročně u každého zaměstnance. Pokud zaměstnavatel poskytuje bezúplatně zaměstnancům rekreaci včetně zájezdů, je u zaměstnance z hodnoty rekreace osvobozena maximálně částka 20 000 Kč za rok. Do tohoto plnění se může započítávat i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance. U zaměstnavatele se v těchto případech nejedná o daňově účinné náklady. [13, 23]

Firemní vozidlo využívané k soukromým účelům

Pokud zaměstnavatel poskytne svému zaměstnanci bezplatně vozidlo, které může používat kromě pracovních účelů také k soukromým, jedná se o příjem zaměstnance, ze kterého odvádí daň z příjmů ze závislé činnosti a také sociální a zdravotní pojištění. Jedná se o příjem ve výši jednoho procenta vstupní ceny daného vozidla za každý započatý měsíc, kdy zaměstnanec vozidlo soukromě používal. Ke vstupní ceně se připočítává DPH, pokud již není ve vstupní ceně zahrnuta. Pokud je vypočtená měsíční částka nižší než 1 000 Kč, počítá se jako příjem zaměstnance 1 000 Kč. Pokud používal zaměstnanec více vozidel současně, příjem zaměstnance je jedno procento ze součtu vstupních cen všech soukromě používaných vozidel. U těchto vozidel musí také, dle § 75 ZDPH, docházet k uplatňování DPH v poměrné výši odpovídající rozsahu použití vozidla pro ekonomickou činnost a také k případné úpravě výše uplatněného odpočtu v následujících letech. [23, 25]

Peněžitá plnění

V předešlých případech zaměstnaneckých výhod se jednalo o nepeněžitá plnění. V případě, že by se jednalo o peněžitá plnění, tzn., zaměstnanec by dostal od zaměstnavatele přímo peníze, musel by zaměstnanec příjem zdanit a odvést z něj sociální a zdravotní pojištění. U zaměstnavatele by se jednalo o daňově uznatelný náklad, ale musel by z tohoto příspěvku odvést také pojištění, které je povinný hradit za zaměstnance, tedy 34 %. Pro zaměstnavatele je tedy z daňového pohledu výhodnější poskytovat zaměstnancům benefity v nepeněžitě formě. Ačkoliv jsou ve většině případů daňově neuznatelné a musí z nich odvádět daň z příjmů, vyjde ho to stále levněji, než kdyby poskytoval peněžitá plnění a musel za zaměstnance platit sociální a zdravotní pojištění. [13]

3.2 Daň z přidané hodnoty

V této podkapitole je zjednodušeně přiblížena obecná problematika daně z přidané hodnoty. Jsou zde vymezeny okruhy, které jsou následně využívány pro stanovení daňové povinnosti v oblasti cestovního ruchu u tzv. běžného režimu. Největší pozornost je věnována určování místa zdanitelného plnění, které je důležité pro správné vykázání daně na výstupu, a také mezinárodní přepravě osob. Zvláštní režim DPH pro cestovní služby dle § 89 ZDPH je v této kapitole přiblížen jen okrajově, protože je mu věnována celá čtvrtá kapitola.

3.2.1 Obecné principy DPH

Daň z přidané hodnoty patří mezi nepřímé daně a platí se u nás od roku 1993. Je významnou částí státního rozpočtu a nejdůležitější nepřímou daní našeho daňového systému. Od roku 2015 v České republice platí tři sazby DPH, a to:

- základní sazba DPH ve výši 21 %,
- první snížená sazba DPH ve výši 15 %,
- druhá snížená sazba DPH ve výši 10 %.

Většina zboží a služeb se momentálně prodává se základní sazbou. Zaměříme-li se na oblast cestovního ruchu, první snížené sazbě DPH podléhají např. ubytovací služby, letecká a vodní hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel, poskytování oprávnění ke vstupu do muzeí a jiných kulturních zařízení a na sportovní události, služby související s provozem rekreačních parků a pláží nebo služby saun, parních lázní a solných jeskyní. Druhou sníženou sazbou v cestovním ruchu neuplatňujeme, je uplatňována např. na nenahraditelnou dětskou výživu, veterinární léčiva, tištěné knihy, hudebniny a mlýnské výrobky. [1, 25]

Předmětem daně podle § 2 ZDPH je:

- dodání zboží za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- poskytnutí služby za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- pořízení zboží z jiného členského státu za úplaty uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,
- pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplaty osobou nepovinnou k dani,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. [25]

Osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost. Nemusí se tedy vždy jednat o plátce daně. Kdo je plátcem DPH najdeme v § 6 ZDPH. Jako plátce je zde vymezena osoba povinná k dani se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 mil. Kč. Obratem (§ 4a ZDPH) se rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku. Do obrátu se nezahrnuje úplata z prodeje dlouhodobého majetku. V případě cestovních kanceláří, které zájezdy vytvářejí, se do výše obrátu započítává celá cena zájezdu a ne pouze jejich přírážky. Naopak u zprostředkovatelů zájezdů (cestovní agentury) se do obrátu započítávají pouze jejich provize nebo přírážky. [5, 25]

Nárok na odpočet daně

Dle § 72 ZDPH má plátce nárok na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije k uskutečňování např.:

- zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
- plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,
- plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku. [25]

Způsob výpočtu daně v poměrné výši dle § 75 ZDPH

Nárok na odpočet daně v poměrné výši uplatňujeme v případech, kdy plátce použije přijaté zdanitelné plnění jak v rámci svých ekonomických činností, tak pro účely s nimi nesouvisejícími (např. plátce použije přijaté plnění pro svou osobní potřebu nebo pro osobní potřebu svých zaměstnanců). Plátce má při uplatňování nároku na odpočet daně v poměrné výši dvě možnosti, a to uplatnit nárok na odpočet daně přímo v poměrné výši, nebo uplatnit nárok na odpočet daně v plné výši a část přijatého zdanitelného plnění, které nesouvisí s ekonomickou činností zdanit (viz § 75 odst. 2 ZDPH). Plátce musí uplatnit první možnost při pořízení dlouhodobého majetku. [25]

Plátce má možnost, v případě, že nemůže v okamžiku odpočtu daně stanovit skutečnou výši poměrného koeficientu, stanovit ji kvalifikovaným odhadem. Po skončení kalendářního roku, ve kterém došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, u kterého měl plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši, zjistí plátce podíl tohoto plnění pro své ekonomické činnosti. Pokud se tento poměrný koeficient, vypočtený podle skutečného použití, liší od poměrného koeficientu stanoveného odhadem o více než deset procentních bodů, výše daně se opraví. [25]

Způsob výpočtu nároku na odpočet daně v krácené výši

V případě, že přijaté zdanitelné plnění použije plátce v rámci svých ekonomických činností, jak pro činnosti s nárokem na odpočet daně, tak i pro činnosti osvobozené bez nároku na odpočet daně na vstupu, je povinen krátit daň na vstupu. Nárok na odpočet pak uplatní pouze v krácené výši odpovídající rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet. [2]

Koeficient se vypočte jako procentní podíl, v jehož čitateli je součet částek bez daně za veškerá plátcem uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně a ve jmenovateli součet údaje z čitatele a součet uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně (viz vzorec 3.1). [25]

$$\frac{\text{plnění s nárokem na odpočet daně}}{\text{čítatel} + \text{plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně}} \cdot 100 \quad (3.1)$$

Výsledná výše odpočtu daně v krácené výši se vypočte jakou součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v krácené výši, a koeficientu (viz vzorec 3.2). V případě souběhu nároku na odpočet daně v krácené výši a nároku na odpočet daně v poměrné výši se použije pro výpočet výše odpočtu namísto částky daně na vstupu částka odpočtu daně v poměrné výši stanovená postupem dle § 75 ZDPH.

$$(DPH \text{ u plnění s nárokem na odpočet daně v krácené výši}) \cdot \textit{koeficient} \quad (3.2)$$

Po skončení běžného kalendářního roku plátce provede vypořádání odpočtu daně v krácené výši za všechny zdaňovací období tohoto roku. Vypořádání se vypočte jako rozdíl mezi celkovým nárokem na odpočet daně v krácené výši vypočteným z údajů za vypořádávané období a součtem uplatněných nároků na odpočet daně v krácené výši v jednotlivých zdaňovacích obdobích zahrnovaných do vypořádání (viz vzorec 3.3). [2, 25]

$$(\Sigma \text{ nárok na odpočet v krácené výši}) - (\textit{uplatněné nároky na odpočet v krácené výši}) \quad (3.3)$$

Úprava odpočtu daně dle § 78 ZDPH

Původní odpočet daně uplatněný u pořízeného dlouhodobého majetku podléhá úpravě, pokud v některém z kalendářních roků následujících po roce, ve kterém byl původní odpočet uplatněn, dojde ke změně v rozsahu použití tohoto majetku pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně. Lhůta pro úpravu odpočtu daně je 5 let a počíná běžet kalendářním rokem, v němž byl dlouhodobý majetek pořízen. V případě pozemků, staveb, jednotek a jejich technického zhodnocení se lhůta na opravu odpočtu daně prodlužuje na 10 let. [25]

Částka úpravy odpočtu za příslušný kalendářní rok se vypočte, podle vzorce 3.4, ve výši jedné pětiny (desetiny) ze součinu:

- částky daně na vstupu u příslušného majetku
 - a rozdílu mezi ukazatelem nároku na odpočet daně (vypořádací koeficient apod. viz § 78a ZDPH) ke kalendářnímu roku, v němž se úprava odpočtu daně provádí.
- [2]

$$\frac{DPH \text{ na vstupu} \cdot (\textit{nový} - \textit{starý ukazatel nároku na odpočet})}{5 \text{ (movité věci) nebo } 10 \text{ (nemovitosti)}} \quad (3.4)$$

Určení místa plnění

Problematika místa plnění (dále jen MP) je řešena v § 7 až 12 ZDPH. Subjekty podnikající v cestovním ruchu se často zabývají poskytováním služeb mezi různými členskými státy EU a třetími zeměmi a je nutné správně určit místo zdanitelného plnění, tedy stát, kde bude DPH ze služby odvedeno. V České republice podléhá zdanění pouze poskytování služeb s MP v tuzemsku. [25]

Podle základního pravidla uvedeného v § 9 ZDPH (viz Tab. 3.8), je místem zdanitelného plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani místo, kde má tato osoba sídlo nebo místo

podnikání (MP tedy stanovujeme dle sídla příjemce služby). Druhé základní pravidlo (viz Tab. 3.9) říká, že MP při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo, kde má poskytovatel služby sídlo nebo místo podnikání. Pokud osoba, která poskytuje službu, tuto službu poskytuje prostřednictvím provozovny, místem plnění je místo, kde je tato provozovna umístěna. [25]

Základní pravidla uplatňujeme vždy, pokud pro danou službu neplatí výjimka dle § 10 až 10i ZDPH. Všechna tato obecná ustanovení jsou aplikovatelná na služby všeobecně. Speciálně upraveny jsou cestovní služby v § 89 ZDPH, kterým se bude zabývat navazující kapitola.

Tab. 3.8 *Poskytnutí služby z pohledu českého plátce - poskytovatele služeb*

Poskytovatel	Příjemce	Místo plnění	Řádek daňového přiznání
Plátce CZ	Plátce nebo osoba nepovinná k dani CZ 2	CZ	1 nebo 2
Plátce CZ	OPD Rakousko	Rakousko	26
Plátce CZ	OND Slovensko	CZ	1, 2 nebo 50
Plátce CZ	Slovenská provozovna – plátce CZ 2 (ORD SK)	Slovensko	21
Plátce CZ	Zahraniční osoba povinná k dani (ZOPD)	Třetí země	21
Plátce CZ	OND ze třetí země	CZ	1 nebo 2

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 3.9 *Poskytnutí služby z pohledu českého plátce – příjemce služby*

Poskytovatel	Příjemce	Místo plnění	Řádek daňového přiznání
ORD Rakousko	Plátce CZ	CZ	5 nebo 6, 43 nebo 44
Slovenská provozovna (plátce CZ 2)	Plátce CZ 1	CZ	56, 43 nebo 44
Zahraniční osoba povinná k dani	Plátce CZ	CZ	12 nebo 13, 43 nebo 44

Zdroj: vlastní zpracování

Den uskutečnění zdanitelného plnění

Správné určení dne uskutečnění zdanitelného plnění je důležité, protože tímto dnem vzniká povinnost přiznat daň na výstupu. U poskytování služeb je to den, kdy byla služba poskytnuta nebo den, kdy byla přijata úplata. Záleží na tom, který den nastal dříve. Plátce tedy musí přiznat DPH i z přijatých záloh. [5]

Příklad

Dne 20. 5. 2015 poskytl průvodce (český plátce DPH) průvodcovskou službu americké společnosti (zahraniční osobě povinné k dani). Cena za průvodcovské služby 300 USD byla uhrazena 15. 5. 2015 a český průvodce vystavil daňový doklad 17. 5. 2015. Průvodce používá pro účely přepočtu cizí měny denní kurz ČNB.

Jedná se o poskytnutí služby osobě povinné k dani, místo plnění je tedy místo, kde má americká společnost sídlo nebo provozovnu, je-li tato služba poskytnuta této provozovně. Povinnost přiznat poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko českým plátcem je v tomto případě 15. 5. 2015, tj. den přijetí úplaty, protože tento den předchází dni poskytnutí služby (20. 5. 2015). Český plátce provede přepočet fakturované částky kurzem ČNB k 15. 5. 2015 ($300 \text{ USD} \cdot 18 \text{ Kč/USD} = 5\,400 \text{ Kč}$) a v této částce jej zahrne do daňového přiznání za květen 2015 na řádek č. 26. Jedná se pro něj o plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně.

Příklad

Dne 3. 4. 2015 poskytl rakouský průvodce (osoba registrovaná k dani v Rakousku) průvodcovskou službu českému plátcovi (cestovní kanceláři) v částce 500 EUR. Dne 6. 4. 2015 CK vystavil a předal doklad, fakturovaná částka byla uhrazena dne 15. 4. 2015. Průvodce používá pro účely přepočtu cizí měny denní kurz ČNB.

Místem plnění je dle základního pravidla místo, kde má sídlo příjemce služby (v tomto případě cestovní kancelář). Povinnost přiznat daň tedy vzniká cestovní kanceláři dne 3. 4. 2015 - ke dni poskytnutí služby, neboť předchází dni poskytnutí úplaty. Cestovní kancelář provede přepočet ($500 \text{ EUR} \cdot 25 \text{ Kč/EUR} = 12\,500 \text{ Kč}$) a uvede základ daně 12 500 Kč s vypočtenou daní na výstupu 2 625 Kč ($12\,500 \text{ Kč} \cdot 0,21 = 2\,625 \text{ Kč}$) do daňového přiznání za duben 2015, do řádku č. 5. V případě, že průvodcovskou službu nezahrne do cestovní služby, má také nárok na odpočet daně, který uvede v řádku č. 43 DAP.

3.2.2 Uplatňování DPH u přepravy osob

Mezi služby poskytované subjekty podnikajícími v cestovním ruchu patří i doprava osob. Při poskytování přepravních služeb je klíčové vymezení místa plnění. Dle § 10a ZDPH je místem plnění při poskytnutí služby přepravy osob místo, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje. Při přepravě osob pouze v tuzemsku je místo plnění také v tuzemsku. Poskytovatel přepravních služeb je povinen u této služby uplatnit daň na výstupu standardním způsobem, pokud se na tuto přepravu nevztahuje osvobození od daně. [5]

Problematika zdanění mezinárodní přepravy osob je u nás řešena v § 70 ZDPH. Přeprava osob mezi jednotlivými členskými státy a dále mezi členskými státy a třetími zeměmi je v České republice osvobozena od daně. Místem plnění je území, kde se přeprava uskutečňuje a osvobození platí tedy pouze pro úsek přepravy v tuzemsku. Pro osvobození není rozhodující typ dopravního prostředku, může se jednat o autobusovou, vlakovou, leteckou, ale i lodní dopravu. Osvobození od DPH v tuzemsku se vztahuje na pravidelnou i nepravidelnou mezinárodní přepravu osob, a to jak pro tuzemské provozovatele, tak i na osoby, které jsou registrovány k dani v jiném členském státě, nebo zahraniční osoby povinné k dani. [5]

Mezinárodní přeprava osob představuje službu, u které není stanoven jednotný postup zdanění, tzn., každý stát si může nastavit jiný režim zdanění, případně osvobození této služby. Osvobození od daně u přepravy osob na stejném principu jako v České republice tudíž neplatí ve všech členských státech. Je proto na poskytovatelích cestovních služeb, aby byli správně informováni o zdanění mezinárodní dopravy a správně odvedli daň. Obecně platí, že mezinárodní přeprava osob je osvobozena od DPH, pokud se jedná o leteckou přepravu. Mezinárodní silniční a železniční přeprava však obvykle zdanění podléhá. Např. v Německu, Belgii, Španělsku, Rakousku nebo Řecku podléhá silniční a železniční přeprava zdanění. [6]

Jak už bylo řečeno, u většiny zájezdů, tvoří jednu z mnoha složek cestovní služby doprava osob. Doprava může být realizována z vlastních kapacit cestovních kanceláří nebo může být objednána u externího dopravce. Pokud se jedná o vlastní dopravu a doprava tedy není součástí cestovní služby, musí být aplikován běžný režim a je možné uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu. Naopak v případě nakoupené přepravy osob od externího dopravce se již o cestovní služby jedná. Cena za dopravu musí být zahrnuta do cestovní služby a musí být uplatněn zvláštní režim dle § 89 ZDPH. Z nakoupené dopravy pak nelze uplatňovat nárok na odpočet DPH ani případně žádat o vrácení daně z jiného členského státu. [5]

U přepravy osob je povinnost v některých členských státech (např. Německo) uhradit DPH, i když faktura od dopravce za poskytnutou službu byla vystavena na částku bez daně. Povinnost odvést daň má v tomto případě poskytovatel cestovní služby a uhrazenou daň zahrne do cestovní služby jako její součást. [5]

Příklad

Cestovní kancelář poskytuje autobusovou dopravu, kterou zajišťuje externí český dopravce (plátce daně), za 500 Kč/osoba včetně daně. Trasa zájezdu vede z Prahy do Vídně. Za dopravu platí externímu dopravci cestovní kancelář 300 Kč/osoba bez daně. Trasa je na území České republiky dlouhá 265 km a na území Rakouska 80 km.

Řešení

Na území České republiky je doprava osvobozena od daně. Na území Rakouska musí cestovní kancelář přiznat daň ve výši 10% z ceny dopravy podle počtu ujetých kilometrů v Rakousku. Podle rakouského zákona o DPH musí potom přiznat a odvést daň z úseku přepravy uskutečněné v Rakousku příjemce služby, pokud se jedná o ekonomicky činnou osobu. V případě poskytnutí služby nepodnikateli je odpovědný za odvod daně z rakouského úseku dopravy poskytovatel dopravní služby. Poskytovatelé či příjemci (ekonomicky činné osoby) dopravní služby v Rakousku se musí zaregistrovat u finančního úřadu v Graz-Stadt a zde podat daňová přiznání (hlášení), na základě kterého odvedou příslušnou daň. [5]

Tab. 3.10 *Výpočet - doprava*

	Cena poskytnuté služby	500 Kč
	Daň zaplacená v Rakousku - na 80 km dlouhý úsek ujetý v Rakousku připadá 70 Kč z celkové ceny dopravy $\left(\frac{80 \cdot 300}{345}\right)$, tzn. DPH = 70 · 10%	7 Kč
-	Cena nakoupené služby (včetně Rakouské daně)	307 Kč
=	Přirážka	193 Kč
	Daň na výstupu (z přirážky) = 193 · 0,1736	33,50 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

3.2.3 Zvláštní režim DPH pro cestovní službu

Předobrazem § 89 ZDPH pro cestovní službu byl čl. 306 a následující Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“). Z příslušných ustanovení Směrnice vyplývá, že je aplikace tohoto zvláštního režimu pro členské státy Evropské unie povinná. Zvláštní režim pro cestovní službu byl u nás zaveden 1. 5. 2004 z důvodu snadnějšího uplatnění DPH.

Podstatou zvláštního režimu pro cestovní službu je, že pro poskytovatele cestovních služeb, kteří nakupují služby cestovního ruchu a dále tyto služby vlastním jménem prodávají zákazníkům, je základem daně pouze jejich přírážka (marže), přičemž poskytovatelé cestovních služeb nemají nárok na odpočet DPH u nakoupených služeb cestovního ruchu. Díky tomu se zjednodušila kalkulace daňové povinnosti a odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, která se uskutečňují jak v tuzemsku, tak v jiných členských státech EU či ve třetích zemích.

Obr. 3.1 Schéma výpočtu základu daně z přírážky

$$\text{Základ daně (bez DPH)} = \left(\begin{array}{c} \text{Prodejní cena cestovní služby} \\ \text{(včetně DPH)} \\ - \\ \text{Nákupní ceny jednotlivých služeb} \\ \text{zahrnutých v cestovní službě (včetně DPH)} \end{array} \right) - \text{DPH z přírážky}$$

Zdroj: vlastní zpracování

Za dobu své platnosti byl § 89 ZDPH jen minimálně novelizován, a to z důvodu změn terminologie a nejednoznačného výkladu. Zvláštním režimem pro cestovní službu a jeho aplikací se podrobněji zabývá následující kapitola. [11]

4 APLIKACE ZVLÁŠTNÍHO REŽIMU DPH PRO CESTOVNÍ SLUŽBY

Tématem kapitoly je uplatnění DPH u cestovních služeb z pohledu zvláštního režimu upraveného § 89 ZDPH. Jedná se o speciální ustanovení, které má přednost před pravidly obsaženými na jiných místech ZDPH. Nejprve jsou v této kapitole vymezeny základní principy a podmínky, za kterých se uplatňuje DPH při poskytování cestovní služby. Dále je zde provedena komparace běžného režimu a zvláštního režimu při poskytování cestovních služeb. Celou kapitolu prolíná řada příkladů a schémat. Poslední část je věnována komplexnímu příkladu, který je doplněn o vyplněné daňové přiznání k DPH.

4.1 Vymezení zvláštního režimu pro cestovní službu

Z odstavce 1 § 89 ZDPH vyplývá, že užití zvláštního režimu pro cestovní službu je povinností, pokud jsou splněny následující zákonné podmínky:

- plátce je poskytovatelem cestovní služby,
- plátce poskytuje cestovní službu zákazníkovi,
- poskytovatel cestovní služby jedná se zákazníkem vlastním jménem. [2]

Pokud by tedy poskytovatel cestovních služeb jednal jménem a na účet jiné osoby (zejména jako zprostředkovatel), pak by nepoužil tento zvláštní režim, ale běžný režim, což znamená, že by postupoval podle obecných ustanovení ZDPH. Pro účely uplatnění zvláštního režimu pak ZDPH v § 89 odst. 2 vymezuje pojmy jako je poskytovatel cestovní služby, zákazník a cestovní služba, které jsou rozebrány dále.

Poskytovatelem cestovní služby je každá osoba povinná k dani, která poskytuje zákazníkovi cestovní službu. Nemusí se jednat pouze o cestovní kanceláře nebo agentury, ale o jakoukoliv osobu povinnou k dani. Jakmile tedy jakákoliv osoba povinná k dani, z jakéhokoliv státu, poskytuje cestovní službu a splní zákonné podmínky pro uplatnění zvláštního režimu, musí uplatnit zvláštní režim bez ohledu na to, co je její převažující činnost. [2]

Zákazníkem je osoba, které je poskytnuta cestovní služba. Může se tedy jednat i o osobu, která cestovní službu přímo nespotřebuje. Při poskytování cestovních služeb osobám jiným než cestujícím by se měl dle Směrnice o DPH uplatňovat běžný režim. V praxi přitom může být sporné určit, zda nakupující osoba, v případě, že se jedná o podnikatele, použije tuto službu pro vlastní spotřebu, nebo zda tato služba slouží k dalšímu poskytnutí (prodeji). Česká republika umožňuje uplatnit zvláštní režim ziskové přírážky i na prodej mezi cestovními

kanceláři, je tedy v rozporu se Směrnicí o DPH. Pokud není smluvně ujednáno, že cestovní služba bude spotřebována jinou osobou, než které je cestovní služba prodávána, má se za to, že cestovní služba je prodávána zákazníkovi a poskytovatel cestovní služby je oprávněn použít zvláštní režim. To má samozřejmě dopad na vystavování daňových dokladů, a proto by neměla být opomenuta zásada smluvního ujednání v případech, kdy je cestovní služba spotřebována jinou osobou, než které je cestovní služba prodávána. Naopak v případě poskytnutí služby podnikateli, nelze zpochybňovat běžné uplatňování daně. [2]

Plátce nemusí uplatňovat zvláštní režim a uplatní u jednotlivých nakoupených služeb cestovního ruchu daň na výstupu podle příslušné sazby daně, pokud jsou splněny následující podmínky:

- plátce poskytuje cestovní služby jiné osobě povinné k dani, která není poskytovatelem cestovní služby (tj. tato osoba dále nakoupenou službu neprodá),
- tato osoba nakoupenou službu spotřebuje v rámci své ekonomické činnosti,
- pokud jsou všechny nakoupené služby cestovního ruchu zahrnuté v cestovní službě poskytnuty v tuzemsku. [5]

Jakmile by nebyla splněna jedna z podmínek, musel by být použit zvláštní režim pro cestovní službu. [12]

Cestovní službou se dle § 89 odst. 2 písm. c) ZDPH rozumí „*poskytnutí služby zákazníkovi, která zahrnuje kombinace služeb cestovního ruchu a popřípadě zboží, pokud jsou jednotlivé služby cestovního ruchu a zboží nakoupené od jiných osob povinných k dani.*“ [25, s. 63] Z této definice vyplývá, že do cestovní služby podléhající zvláštnímu režimu, nelze zahrnout ta plnění, která nejsou nakoupena od jiných osob povinných k dani. Také nelze zahrnout do kalkulace přírážky vlastní plnění poskytovatele vlastních služeb, u kterých je třeba uplatnit běžný režim. Pro cestovní službu platí, že i když pro její poskytnutí plátce využije více služeb cestovního ruchu či nakoupeného zboží, tak se její poskytnutí považuje za poskytnutí jedné služby. Na kombinaci služeb se tedy pohlíží jako na jednu službu (jedno plnění). Za samostatnou cestovní službu se považuje pouze nakoupená doprava osob nebo služba ubytování. Všechny ostatní služby jsou službami cestovního ruchu pouze v případě, že jsou poskytovány v kombinaci se službou ubytování nebo dopravy osob, v tzv. cestovním balíčku. [2, 11]

Příklad

Cestovní kancelář prodává vlastním jménem zájezd do Rakouska na tři dny v celkové hodnotě 6 000 Kč. Zájezd zahrnuje ubytování v rakouském penzionu, skipas do rakouských lyžařských středisek, autobusovou dopravu od české dopravní společnosti a služby průvodce, který je zaměstnancem cestovní kanceláře. Cestovní kancelář, mimo zájezd do Rakouska, prodává i samostatné vstupenky na hokejová utkání.

Řešení

Nakoupené ubytovací i dopravní služby jsou považovány za cestovní službu, a proto je CK povinna uplatnit zvláštní režim. Na nakoupené skipasy je CK povinna také použít zvláštní režim, protože jsou zahrnuty v cestovním balíčku a CK je prodává zákazníkům vlastním jménem. Zvláštnímu režimu naopak nepodléhají služby průvodce, protože jsou zajišťovány z vlastních kapacit. V případě vstupenek na hokejová utkání se nejedná o poskytnutí cestovní služby, protože se nákup samotných vstupenek nepovažuje za nakoupenou službu cestovního ruchu.

Dle § 89 odst. 4 ZDPH je **místem plnění** místo, kde má poskytovatel cestovní služby svoje sídlo. Pokud je však cestovní služba poskytnuta prostřednictvím provozovny, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna. Místo plnění se tedy neodvívá od místa, kde je služba spotřebovávána, ale od sídla poskytovatele, příp. umístění jeho provozovny. V případě cestovních kanceláří se sídlem v České republice je tedy místo plnění u cestovní služby vždy v tuzemsku. Cestovní kanceláře se tak vyhnou registraci k DPH v jiných členských státech, kde by za aplikace běžného režimu vzniklo místo plnění. [2]

4.1.1 Výpočet daně na základě přírážky

Základem daně je při poskytnutí cestovní služby dle § 89 odst. 3 ZDPH přírážka poskytovatele cestovní služby snižena o daň z přírážky. Přírážku lze stanovit dvěma způsoby. Tím prvním je vyčíslení přírážky připadající na jednotlivou cestovní službu. V tomto případě se přírážka stanoví jako rozdíl mezi celkovou peněžní částkou, kterou obdržel nebo má obdržet plátce za poskytnutou cestovní službu od zákazníka nebo třetí osoby, a součtem jednotlivých nakoupených služeb a zboží od jiných osob povinných k dani, které byly zahrnuty do cestovní služby. Tímto způsobem se vypočte přírážka i v případě, že se bude jednat o prodej cestovních služeb zákazníkovi pro více osob. Druhým způsobem je, od 1. 10. 2005, stanovení souhrnné přírážky, za celé zdaňovací období. Přírážka je v tomto případě stanovena jako rozdíl mezi celkovou částkou, kterou poskytovatel obdržel nebo má obdržet za celé zdaňovací období,

a celkovou částkou, kterou má poskytovatel uhradit nebo uhradí za nakoupené plnění zahrnuté do cestovních služeb uskutečněných za příslušné zdaňovací období. Tato možnost je pro subjekty podnikající v cestovním ruchu výhodná, pokud jedna nebo více cestovních služeb za zdaňovací období vychází se zápornou přírážkou. Na konci zdaňovacího období pak tato záporná přírážka sníží saldo přírážek za zdaňovací období, a tím sníží i daňovou povinnost poskytovatelů cestovních služeb. [5, 11]

Ze stanovené přírážky se vypočítá daň, která odpovídá vždy základní sazbě daně. Pokud by výsledná přírážka vyšla záporná, pak je základem daně nula a daň v tom případě také nula. Přírážka je vždy v úrovni včetně daně a tudíž se daň vypočítává metodou „shora“, tj. pomocí koeficientu. Vzhledem k tomu, že je u cestovní služby uplatňována základní sazba daně, je zde uvažován koeficient $\frac{21}{100+21} = 0,1736$. (viz Tab. 4.1) Na daňovém dokladu nesmí být dle § 89 odst. 9 ZDPH uvedena samostatně daň týkající se přírážky, ovšem musí na něm být uveden údaj „zvláštní režim – cestovní služba“. [5, 17]

Příklad

Cestovní kancelář Slunce v měsíci červnu 2015 prodala 70 zákazníkům zájezd do Itálie v celkové ceně za zájezd 19 500 Kč. Zájezd se uskutečnil v červnu 2015 (poslední cestovní služba byla poskytnuta v červnu). Jeden zájezd zahrnuje ubytování včetně stravování v ceně 10 000 Kč (včetně italské DPH), cestovní pojištění za 250 Kč bez DPH a přepravu v ceně 2 000 Kč (bez DPH – osvobozené plnění dle § 70 ZDPH).

Řešení

Tab. 4.1 *Stanovení přírážky na zájezd*

	Výnos z prodaného zájezdu	19 500 Kč	
-	Náklady na služby	12 250 Kč	(10 000 Kč + 250 Kč + 2 000 Kč)
=	Přírážka na zákazníka	7 250 Kč	
	DPH 21 % celkem	88 102 Kč	$(7250 \cdot 0,1736) \cdot 70 \text{ osob}$
	Základ daně	419 398 Kč	$(7\,250 \text{ Kč} - 1\,258,60 \text{ Kč}) \cdot 70 \text{ osob}$

Zdroj: [5], vlastní zpracování

V případě, že by bylo posledních 10 zájezdů prodáno jako „last minute“ za cenu 9 000 Kč, byla by přírážka nulová, viz Tab. 4. 2.

Tab. 4.2 Stanovení přírážky na zájezd II.

	Výnos z prodaného zájezdu	9 000 Kč	
-	Náklady na služby	12 250 Kč	(10 000 Kč + 250 Kč + 2 000 Kč)
=	Přirážka na zákazníka	- 3 250 Kč	
	DPH 21 % celkem	0 Kč	
	Základ daně	0 Kč	

Zdroj: [5], vlastní zpracování

Pro srovnání jsou níže uvedeny obě varianty výpočtu přírážky, a to za jednotlivé poskytnuté cestovní služby i za celé zdaňovací období.

a) výpočet daňové povinnosti za jednotlivá poskytnutí cestovních služeb

$$\text{DPH 21 \% celkem} = (7\,250 \text{ Kč} \cdot 0,1736) \cdot 60 \text{ osob} = 75\,516 \text{ Kč}$$

$$\text{DPH 21 \% celkem} = (0 \text{ Kč} \cdot 0,1736) \cdot 10 \text{ osob} = 0 \text{ Kč}$$

$$\text{Vlastní daň} = 75\,516 \text{ Kč}$$

b) výpočet daňové povinnosti za celé zdaňovací období

$$\text{Výnos ze služeb (červen 2015)} = 1\,260\,000 \text{ Kč} (19\,500 \text{ Kč} \cdot 60 + 9\,000 \text{ Kč} \cdot 10)$$

$$\text{Nakoupené služby (červen 2015)} = 857\,500 \text{ Kč} (70 \text{ osob} \cdot 12\,250 \text{ Kč})$$

$$\text{Přirážka celkem} = 402\,500 \text{ Kč} (1\,260\,000 \text{ Kč} - 857\,500 \text{ Kč})$$

$$\text{Vlastní daň} = 69\,874 \text{ Kč} (402\,500 \text{ Kč} \cdot 0,1736)$$

Varianta b) je v tomto případě pro cestovní kancelář výhodnější, neboť dojde k daňové úspoře 5 642 Kč. Pokud poskytovatelé cestovních služeb prodávají zájezdy, jak za původní ceny, tak za ceny, které jsou pod úrovní nákladů na cestovní službu (tzn., vzniká záporná přírážka), potom je vždy výhodnější stanovení daňové povinnosti za celé zdaňovací období.

Pokud plátce ke dni, kdy má povinnost přiznat daň, nezná skutečnou výši přírážky, použije pro výpočet daně kalkulační přírážku, která je uplatněna v nabídkové ceně. V případech, kdy dojde ke změně v ceně nakoupených nebo poskytnutých služeb, je plátce dle § 89 odst. 13 ZDPH povinen **opravit základ daně** a výši daně, pokud tato oprava má za následek zvýšení daňové povinnosti. Oprava je považována vždy za samostatné plnění a provádí se ke dni změny s použitím sazby daně shodné se sazbou použitou u původního zdanitelného plnění. Pokud je důsledkem opravy snížení daně, může, ale nemusí plátce opravu provést, a to stejným způsobem. Povinnost opravy se nevztahuje na případy, kdy ke změně daně došlo v návaznosti na vzniklé kurzové rozdíly. Oprava se neprovádí, protože se nejedná o změnu, která by měla za následek zvýšení nebo snížení daňové povinnosti, ale o kurzové ztráty nebo zisky, o kterých se účtuje na příslušných účtech (evidují v daňové evidenci). [11]

Plátce, který poskytuje cestovní služby a používá zvláštní režim, použije pro **přepočet cizí měny na české koruny** platný kurz ke dni povinnosti přiznat daň, tj. ke dni poskytnutí poslední nakoupené služby cestovního ruchu. Pokud si plátce, který je účetní jednotkou, stanoví pevný kurz podle zákona o účetnictví, je tento pevný kurz platný pro plátce ke dni povinnosti přiznat daň. [5]

Povinnost přiznat daň vzniká podle § 89 odst. 5 ZDPH poskytovateli cestovní služby ke dni uskutečnění cestovní služby. Cestovní služba se považuje za uskutečněnou dnem poskytnutí cestovní služby. Za poskytnutí cestovní služby se považuje den poskytnutí poslední služby cestovního ruchu zahrnuté v cestovní službě. Tímto dnem je např. den návratu, pokud je v cestovní službě zahrnuta i přeprava nebo poslední den ubytování, pokud přeprava zahrnuta není. Jedná se tedy o poskytnutí poslední služby nakoupené od jiných osob. V případě zvláštního režimu pro cestovní službu se daň nepřiznává ke dni přijetí úplaty, např. zálohy na cestovní službu (zájezd). Pokud je přírážka vypočítána za celé zdaňovací období, daň se přiznává nejpozději posledním dnem zdaňovacího období, ve kterém jsou cestovní služby poskytnuty. [2]

Poskytovatel cestovní služby, který uplatňuje daň u jednotlivých zdanitelných plnění (běžný režim) a současně zvláštní režim, je povinen vést **evidenci pro účely DPH** samostatně pro zvláštní režim a samostatně pro běžný režim. Povede tedy samostatnou evidenci přijatých plnění (nakoupených služeb a zboží) a uskutečněných plnění (poskytnuté cestovní služby) v rámci zvláštního režimu a samostatnou evidenci přijatých a uskutečněných plnění v rámci běžného režimu. [17]

Pokud plátce použije při přeúčtování služeb pořízených od jiného plátce ustanovení § 36 odst. 11, nevznikne mu povinnost přiznat daň za obdržení částky od jiné osoby na úhradu částky vynaložené jménem a na účet této jiné osoby, protože základ daně bude nula. Podmínkou je, že přijatá částka nepřevýší uhrazené částky za jinou osobu a plátce si u plnění neuplatní nárok na odpočet daně. V případě subjektů podnikajících v cestovním ruchu se může jednat o zajištění nějaké další služby pro klienta (jménem a na účet klienta), která není předmětem daně pro poskytovatele cestovní služby (např. zdravotní pojištění klienta). [2]

4.1.2 Stanovení obratu pro registraci k DPH

Při sledování **obratu** z důvodu registrace k DPH, do obratu vstupuje celá výše úplaty za poskytnutou cestovní službu a nikoliv jen případná přírážka. Do obratu se započítává i úplata za cestovní službu osvobozenou od daně s nárokem na odpočet daně. Proti tomu

v případě zprostředkovatelské služby do obrátu vstupuje, zjednodušeně řečeno, pouze vyčíslená provize. Do obrátu se nezahrnují přijaté zálohy, protože do obrátu se započítávají až dnem uskutečnění plnění, na které byly přijaty. Také stornopoplatky, pokud jsou pokutou, nejsou předmětem daně a nevstupují do obrátu pro registraci k DPH. [11, 17]

Příklad

Cestovní kancelář Slunce byla zapsána do obchodního rejstříku 15. 3. 2014. CK se dobrovolně nezaregistrovala k DPH. Nyní zjišťuje, k 31. 3. 2015, zda tuto povinnost nemá ze zákona dle § 6 odst. 1 ZDPH. Za sledované období CK provedla následující operace:

- v únoru 2015 přijala zálohy na zájezdy konané v červnu za 150 000 Kč,
- zajišťovala jako zprostředkovatel (provizní prodejce) prodeje vstupenek na kulturní a sportovní akce, za což obdržela v červnu 2014 provizi 50 000 Kč a v lednu roku 2015 provizi 45 000 Kč,
- od dubna 2014 do konce března 2015 obdržela od zákazníků úplaty za uskutečněné zájezdy v EU ve výši 850 000 Kč,
- od dubna 2014 do konce roku 2014 přijala storno poplatky ve výši 5 000 Kč a od ledna do konce března následujícího roku 15 000 Kč,
- v březnu 2015 obdržela za zájezdy do třetích zemí úplatu 250 000 Kč.

Tab. 4.3 Registrace k DPH

Období	Měsíců (uplynulých od zápisu do OR)	Popis	Částka	Kumulovaný obrat
Únor 2015	11	Přijaté zálohy (předmětem daně až v okamžiku poskytnutí cestovní služby)	150 000 Kč	-
Červen 2014	3	Provize	50 000 Kč	50 000 Kč
Leden 2015	10	Provize	45 000 Kč	95 000 Kč
1. 4. 2014 až 31. 3. 2015	12	Zájezdy EU	850 000 Kč	945 000 Kč
1. 4. 2014 až 31. 12. 2014	9	Storno poplatky (nejsou předmětem daně)	5 000 Kč	-
1. 1. 2015 až 31. 3. 2015	3	Storno poplatky	15 000 Kč	-
Březen 2015	12	Zájezdy třetí země	250 000 Kč	1 195 000 Kč

Zdroj: [5]

Cestovní kancelář k 31. 3. 2015, tj. za 12 kalendářních měsíců, přesáhla 1 mil. Kč. Je proto povinna podat do 15. 4. 2015 přihlášku k registraci dle § 94 odst. 1 ZDPH a od 1. 5. 2015 se stává plátcem DPH dle § 6 odst. 2 ZDPH.

4.1.3 Poskytnutí cestovní služby ve třetí zemi

Cestovní služba (přirážka) je **osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně** podle § 89 odst. 7 ZDPH, pokud jednotlivé nakoupené služby cestovního ruchu zahrnuté v cestovní službě jsou poskytnuty ve třetí zemi. Přirážka je tedy osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně. Nemůže se ovšem uplatňovat nárok na odpočet daně u nakoupených služeb zahrnutých v cestovní službě. Proti tomu zdanitelným plněním je poskytnutí cestovní služby na území tuzemska či jiného členského státu EU. Za osvobozenou službu cestovního ruchu se vždy považuje letecká doprava s místem určení do třetí země a zároveň i zpáteční přeprava. [2]

V případě, že jsou cestovní služby poskytnuty zčásti na území EU a zčásti ve třetí zemi, pak je osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně pouze ta část cestovní služby připadající na třetí zemi. ZDPH nestanovuje jednoznačná pravidla či způsob stanovení poměru osvobození přirážky. Každý plátce se tak může rozhodnout, jakou metodu zvolí, ale vždy musí pro konkrétní případ prokázat, že zvolený poměr osvobození je relevantní a ekonomicky odůvodnitelný, protože plátce nese důkazní břemeno. Nejčastěji se používá poměr dle počtu ujetých kilometrů, kalkulace dle počtu dní, poměr cen nakoupených služeb cestovního ruchu apod. [17]

Příklad

Cestovní kancelář prodává letecký zájezd do Egypta za 15 000 Kč. Součet skutečných úhrad za nakoupené služby (stravování, ubytování, služby delegáta, letecká doprava) je 12 500 Kč.

Řešení

Veškeré služby jsou poskytnuty ve třetí zemi. V tomto případě je celá cestovní služba i přirážka (2 500 Kč) osvobozena od daně (§ 89 odst. 7 ZDPH). CK uvede v daňovém přiznání na řádku č. 26 celkovou úhradu za zájezd, tzn. 15 000 Kč.

Příklad

Cestovní kancelář prodává zájezdy do Švýcarska za 25 000 Kč. V červenci se zájezdu zúčastnilo 5 zákazníků a jejich celková úhrada činila 125 000 Kč. Cena nakoupených služeb je 20 000 Kč/osoba (6 000 Kč ubytování včetně polopenze ve Francii, autobusová přeprava z ČR do Francie 4 000 Kč, ubytování, stravování a přeprava ve Švýcarsku za 10 000 Kč).

Řešení

Jedná se o cestovní službu, která je uskutečněna, jak ve třetí zemi, tak i na území Evropské unie, a proto je nutné vypočítat podíl osvobození přírážky.

$$\text{Přirážka na zákazníka} = 25\,000 - 20\,000 = 5\,000 \text{ Kč (včetně daně)}$$

$$\text{Celková přirážka} = 5\,000 \text{ Kč} \cdot 5 \text{ osob} = 25\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Přirážka ke zdanění} = 2\,500 \text{ Kč (50 \% z 5\,000 Kč)}$$

$$\text{Daň na výstupu 21 \% celkem} = (2\,500 \text{ Kč} \cdot 0,1736) \cdot 5 \text{ osob} = 2\,170 \text{ Kč}$$

$$\text{Základ daně} = (2\,500 \text{ Kč} - 434 \text{ Kč}) \cdot 5 \text{ osob} = 10\,330 \text{ Kč}$$

Ve třetí zemi (Švýcarsku) činí poskytnuté služby 50 % celkové ceny nakoupených služeb, proto bude 50 % z přírážky ($2\,500 \text{ Kč} \cdot 5 \text{ osob} = 12\,500 \text{ Kč}$) osvobozeno od DPH. Do daňového přiznání uvede CK 112 500 Kč ($100\,000 + 12\,500$) na řádek č. 26. Zbývající část přírážky (za služby poskytnuté ve Francii) 12 500 Kč bude podléhat 21 % DPH (základ daně 10 330 Kč, DPH 2 170 Kč). Na řádce č. 1 v daňovém přiznání tedy CK uvede základ daně 10 330 Kč a DPH 2 170 Kč.

4.1.4 Nárok na odpočet daně u zvláštního režimu

V návaznosti na ustanovení § 89 odst. 8 ZDPH platí, že poskytovatel cestovních služeb nemá nárok na odpočet daně, ani na vrácení daně v jiných členských státech u služeb cestovního ruchu nakoupených od plátců nebo od osob registrovaných k dani v jiném členském státě, které jsou zahrnuty do cestovní služby. Nárok na odpočet daně u nakoupených služeb zahrnutých do cestovní služby není ani v případě, že je přírážka osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně. Pro příjemce služby pak z ustanovení § 89 odst. 10 ZDPH vyplývá, že ani on nemá nárok na odpočet daně z přírážky u nakoupené cestovní služby. [2]

Zákaz odpočtu daně se netýká přijatých zdanitelných plnění, která nejsou součástí cestovní služby. U těchto plnění má plátce nárok na odpočet daně, protože se jedná o přijatá zdanitelná plnění, která patří do režijních nákladů (např. telekomunikační služby, právní služby). Plátce má tak nárok na odpočet daně při zakoupení majetku za účelem vybavení firmy apod. U všech plnění, u kterých plátce uplatňuje nárok na odpočet daně, musí být splněny obecné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně stanovené v ZDPH. [17]

4.1.5 Zajištění cestovních služeb z vlastních kapacit

Při poskytnutí cestovní služby mohou být současně poskytnuty i vlastní služby nebo zboží (doprava vlastním autobusem, ubytování ve vlastním hotelu apod.), které nelze zahrnout do výpočtu přírážky u zvláštního režimu. Při poskytnutí těchto plnění musí plátce uplatňovat daň na výstupu u jednotlivých zdanitelných plnění. Základem daně je u těchto plnění cena stanovená podle zákona o oceňování, tj. cena obvyklá, která se považuje za částku včetně daně. Proto se daň vypočítává metodou shora podle § 37 odst. 2 ZDPH. Pokud je úplata za celý zájezd vyjádřena jednou částkou, odečte se od celé úplaty obvyklá cena za vlastní služby, a tím se zjistí peněžní částka, která má být plátcí zaplacená za cestovní službu, a z té se vypočte přírážka. U poskytnuté vlastní služby je poté uplatněn běžný režim a z obvyklé ceny za vlastní službu se vypočte daň podle příslušné sazby. [2, 17]

Vlastní služba cestovního ruchu nesmí být v žádném případě zahrnuta do ceny cestovní služby pro zjištění daně z přírážky. Daň z poskytnuté vlastní služby se přiznává dle § 21 odst. 1 a 2 ZDPH, tzn., pokud jsou v rámci zájezdu poskytovány i služby vlastní a zároveň přijímány na zájezd zálohy, musí se daň odvádět poměrně z této služby, již při přijetí zálohy. [5, 11]

Příklad

Cestovní kancelář, měsíční plátce DPH, poskytuje cestovní služby a prodává lyžařské zájezdy do Beskyd. Zájezd prodává za 6 000 Kč včetně DPH. Cestovní služba zahrnuje služby nakoupené od jiných plátců (ubytování včetně polopenze za 4 000 Kč a cestu zpět za 400 Kč). Převážku do Beskyd zajistila CK svým vlastním autobusem v ceně obvyklé za 400 Kč. Zájezd se uskutečnil od 28. 3. do 4. 4. 2015 a zúčastnilo se ho 25 osob (zákazníků).

Tab. 4.4 Řešení – poskytnuté služby z vlastních kapacit

Výpočet daně z ceny obvyklé		
Obvyklá cena přepravy	400 Kč	
Daň 21 % celkem	1 736 Kč	$(400 \text{ Kč} \cdot 0,1736) = 69,44 \text{ Kč} \cdot 25 \text{ osob}$
Základ daně	8 264 Kč	$(400 - 69,44) = 330,56 \cdot 25 \text{ osob}$
Výpočet daně pomocí přírážky		
Cena cestovní služby celkem	5 600 Kč	$(6 000 \text{ Kč} - 400 \text{ Kč})$
Výnos z cestovní služby	5 600 Kč	
Náklad na nákup služby	4 400 Kč	$(4 000 \text{ Kč} + 400 \text{ Kč})$
Přírážka na zákazníka	1 200 Kč	$(5 600 \text{ Kč} - 4 400 \text{ Kč})$
Daň 21 % celkem	5 208 Kč	$(1 200 \text{ Kč} \cdot 0,1736) = 208,32 \cdot 25 \text{ osob}$
ZD celkem	24 792 Kč	$(1 200 \text{ Kč} - 208,32 \text{ Kč}) \cdot 25 \text{ osob}$
Celková daňová povinnost		6 944 Kč

Zdroj: [5], vlastní zpracování

Plátce je povinen přiznat daň v březnu 2015 za přepravu vlastním autobusem ke dni poskytnutí přepravy a v dubnu 2015 přiznat daň z uskutečněného zájezdu ke dni, kdy je poskytnuta poslední služba, tj. zpáteční přeprava.

4.1.6 Zprostředkování prodeje cestovních služeb

V praxi je často prodej cestovních služeb zákazníkům zajišťován tzv. provizními prodejci (nejčastěji cestovními agenturami) na základě smlouvy o zprostředkování, mandátní smlouvy, případně jiné obdobné smlouvy (s prvky jednání jménem a na účet jiné osoby). V tomto případě se nejedná o cestovní službu, která by vstupovala do výpočtu základu daně dle § 89 odst. 3 ZDPH a není u ní obecně vyloučen nárok na odpočet daně. Zprostředkovatelé totiž vystupují jménem a na účet jiné osoby (cestovní kanceláře) a nelze tedy uplatnit zvláštní režim pro cestovní službu. Plátce (zprostředkovatel) použije běžný režim, tzn., postupuje podle obecných ustanovení ZDPH (uskutečnění plnění, sazba daně, nárok na odpočet daně atd.). [2]

Pro provizní prodej zájezdů je klíčové stanovení místa plnění. Jestliže je prodej nebo nákup cestovní služby zajišťován, stanoví se obecně místo plnění podle místa plnění cestovní služby (sídlo nebo místo podnikání poskytovatele cestovní služby, popř. provozovna). Pokud provizní prodejce zajišťuje prodej zájezdů jménem a na účet cestovní kanceláře se sídlem v jiném členském státě nebo ve třetí zemi, stanoví se místo plnění dle základních pravidel § 9 ZDPH. Cestovní služba poskytnutá osobě nepovinné k dani se zdaňuje ve stejném místě jako plnění, které se zajišťuje (§ 10e ZDPH). [17]

Příklad

Cestovní agentura Měsíc (plátce DPH – CZ) zprostředkovává za provizi prodej zájezdů jménem a na účet cestovní kanceláře Slunce registrované k dani v Rakousku. Místem plnění je podle § 9 odst. 1 Rakousko, protože se jedná o sídlo poskytovatele cestovní služby.

Podle § 68 odst. 13 je také osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně poskytnutí služby osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby spočívající v zajištění plnění uskutečněných ve třetí zemi. Pokud tedy plátce zprostředkovává jménem a na účet jiné osoby jednotlivé cestovní služby, které jsou uskutečňovány ve třetí zemi, je služba zprostředkování osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně (plátce ze své odměny neodvádí daň).

Pokud jsou cestovní služby poskytnuty ve třetí zemi i na území EU, je poskytnutí služby osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně pouze v poměru odpovídajícímu poskytnutým službám ve třetích zemích a na území EU. [17]

Příklad

Cestovní agentura Měsíc je provizním prodejcem a zajišťuje prodej cestovních služeb jiných cestovních kanceláří. V únoru 2015 uskutečnila a přijala tato plnění:

- prodala zájezdy do Itálie za provizi 20 000 Kč pro CK, která je plátcem DPH v Česku,
- prodala letecké zájezdy na Kapverdské ostrovy za provizi 25 000 Kč pro CK, která je plátcem DPH v Česku,
- zprostředkovala nákup ubytování v Krkonoších od českého plátce pro rakouskou CK, která je plátcem DPH v Rakousku, za provizi 15 000 Kč.

Tab. 4.5 Řešení – provizní prodejce

Výstup	Komentář	ZD	DPH
Prodej zájezdů do Itálie	CA poskytla službu CK, která má sídlo v ČR, místo plnění je tedy v tuzemsku (§ 9 odst. 1 ZDPH). Z provize CK odvede 21 % DPH.	16 528 Kč (20 000 Kč – 3 472 Kč)	3 472 Kč (20 000 Kč · 0,1736)
Prodej leteckých zájezdů na Kapverdy	Místo plnění je dle § 9 odst. 1 ZDPH v tuzemsku. Protože se jedná o cestovní službu do třetí země, je dle § 89 odst. 15 ZDPH osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně. Do DAP se na řádek č. 26 uvede pouze hodnota plnění.	25 000 Kč	-
Zajištění ubytování v Krkonoších	CA poskytla službu CK (OPD), která má sídlo v Rakousku. Místo plnění je proto dle § 9 odst. 1 tam, kde má sídlo příjemce služby, tj. v Rakousku. Daňovou povinnost má proto rakouská CK. Provize je bez DPH a do DAP se uvede na řádek č. 26 pouze hodnota plnění.	15 000 Kč	-

Zdroj: [5], vlastní zpracování

4.2 Uplatňování běžného režimu DPH

V případě, že není použit zvláštní režim pro cestovní službu (za dříve zmíněných podmínek) je postupováno v tzv. běžném režimu poskytnutí služby. Dle § 89 odst. 14 ZDPH nemusí zvláštní režim aplikovat plátcí, pokud je cestovní služba poskytována osobě povinné k dani, která cestovní službu neprodává dále a tato osoba ji použije pro svoji ekonomickou činnost (např. CK zorganizuje školení zaměstnanců určité firmy). Zároveň musí platit, že je cestovní služba poskytována v tuzemsku. V případě aplikace běžného režimu se tedy jedná o zdanitelné plnění, pokud je místo plnění v tuzemsku a nejedná se o osvobozenou službu. [5]

Poskytovatel má také nárok na odpočet daně na vstupu u jednotlivých nakoupených služeb od jiného plátce za standardních podmínek dle § 72-79 ZDPH. Pokud služby, či zboží nakoupil mimo tuzemsko od osoby registrované k dani v jiném členském státě (pokud je místem plnění služeb při jejich dalším prodeji tuzemsko), musí požádat o vrácení DPH v příslušné zemi

za stanovených podmínek, pokud to předpisy příslušného státu umožňují. Při vracení daně v členských státech musí plátce prokázat, že nepoužil zvláštní režim a že nemůže nárokovat odpočet daně v daňovém přiznání, protože neuskutečňuje ekonomické činnosti v tom členském státě, ve kterém žádá o vracení zaplacené daně a není tam registrován. [2]

Také při prodeji nakoupených služeb cestovního ruchu vlastním jménem osobě, která není považována za zákazníka (cestovní služba nebude spotřebována osobou, které je prodávána) se zvláštní režim nepoužije. Plátce použije běžný režim a postupuje podle příslušných ustanovení ZDPH. Záleží ovšem na znění smlouvy mezi poskytovatelem cestovních služeb a kupujícím. Pokud plátce použije běžný režim, musí prokázat splnění uvedených podmínek, tj. plátce musí nést důkazní břemeno. [17]

Plátce musí, v případě použití běžného režimu, správně stanovit místo plnění pro konkrétní prodávanou službu a také správně určit, kdo bude mít povinnost přiznat daň. Pokud je místo plnění v tuzemsku uplatní daň na výstupu v tuzemsku. V případě místa plnění ve třetí zemi nebo v jiném členském státě musí plátce přiznávat daň a postupovat podle právních předpisů příslušného státu. U služeb ubytovacích a stravovacích se místo plnění stanoví podle sídla nebo provozovny plátce, který službu prodává (ubytování 15 % sazba DPH, stravování 21 % sazba DPH). U přepravy osob je místem plnění území, na kterém se příslušná část přepravy uskutečňuje. V případě služeb kulturních (např. lístky do muzea), sportovních (např. skipasy na lyžařské vleky) apod. je místem plnění místo, kde je služba fyzicky poskytnuta (§ 10b ZDPH). [5]

Příklad

Cestovní kancelář prodala firmě XY, která neposkytuje cestovní služby, pro její zaměstnance zájezd, jako odměnu za vykonanou práci. Pokud by byla cestovní smlouva uzavřena přímo se zaměstnanci firmy XY je CK povinna použít zvláštní režim. Pokud by byla smlouva uzavřena přímo s firmou XY, měl by být aplikován také zvláštní režim, protože je nepravděpodobné, že firma XY použije nakoupené cestovní služby pro svoji ekonomickou činnost. V případě, že by firma XY nakoupila od CK zájezd, kde by probíhalo školení zaměstnanců, jednalo by se již o nakoupenou službu pro uskutečňování ekonomických činností a bylo by možné aplikovat běžný režim. [5]

4.2.1 Komparace běžného a zvláštního režimu

Cestovní kancelář (tuzemský plátce DPH) prodala firmě XY s. r. o. zájezd do Krkonoš pro 20 svých zaměstnanců. Zájezd zahrnuje ubytování v hotelu včetně polopenze a dopravu autobusem. Cena zájezdu pro jednu osobu je 14 000 Kč, z čehož cena ubytování činí 9 000 Kč, polopenze 3 000 Kč a doprava 2 000 Kč. Ubytování bylo nakoupeno za 8 000 Kč, polopenze za 2 000 Kč a doprava za 1 000 Kč. Všechny ceny jsou uváděny včetně DPH. Na zájezdu bude probíhat školení zaměstnanců, tzn., cestovní služba bude využita pro uskutečňování ekonomických činností.

Plátce se může rozhodnout, zda použije zvláštní režim dle § 89 ZDPH nebo využije možnosti uplatňovat daň na výstupu u jednotlivých nakoupených služeb podle běžného režimu DPH.

Řešení příkladu – běžný režim

Tab. 4.6 Běžný režim

Vstup	ZD	DPH	Komentář
Nákup ubytování	139 136 Kč	20 864 Kč	Tuzemské zdanitelné plnění (lze uplatnit odpočet daně), sazba daně 15 % (koef. 0,1304)
Nákup stravování	33 056 Kč	6 944 Kč	Tuzemské zdanitelné plnění (lze uplatnit odpočet daně), sazba daně 21 %
Autobusová přeprava	16 528 Kč	3 472 Kč	Tuzemské zdanitelné plnění (lze uplatnit odpočet daně), sazba daně 21 %
Σ	-	31 280 Kč	-
Výstup	ZD	DPH	Komentář
Ubytování pro jiného plátce	156 528 Kč	23 472 Kč	Místo plnění je v tuzemsku, nutno přiznat daň ve výši 15 %
Stravování pro jiného plátce	49 584 Kč	10 416 Kč	Místo plnění je v tuzemsku, nutno přiznat daň ve výši 21 %
Autobusová doprava pro jiného plátce	33 056 Kč	6 944 Kč	Místo plnění v tuzemsku nutno přiznat daň ve výši 21 %
Σ	-	40 832 Kč	-
Celková daňová povinnost	-	9 552 Kč	(40 832 Kč – 31 280 Kč)
Čistý příjem ze zájezdu	-	50 448 Kč	(60 000 Kč – 9 552 Kč)

Zdroj: [5], vlastní zpracování

Řešení příkladu – zvláštní režim

Tab. 4.7 Zvláštní režim

Výnos ze zájezdu	280 000 Kč	$(9\,000\text{ Kč} + 3\,000\text{ Kč} + 2\,000\text{ Kč}) \cdot 20\text{ osob}$
Náklady na nákup služeb	220 000 Kč	$(8\,000\text{ Kč} + 2\,000\text{ Kč} + 1\,000\text{ Kč}) \cdot 20\text{ osob}$
Výše přírážky	60 000 Kč	$(14\,000\text{ Kč} - 11\,000\text{ Kč}) \cdot 20\text{ osob}$
Daň 21 % celkem	10 416 Kč	$(3\,000\text{ Kč} \cdot 0,1736) = 520,80 \cdot 20\text{ osob}$
Čistý příjem ze zájezdu	49 584 Kč	$(3\,000\text{ Kč} \cdot 20) - 10\,416\text{ Kč}$

Zdroj: vlastní zpracování

Srovnáme-li uplatňování režimu běžného a zvláštního, tak je zřejmé, že v daném příkladu bude mít CK vyšší čistý příjem z prodeje zájezdu v případě aplikace běžného režimu. Z titulu DPH je vlastní daňová povinnost o 864 Kč vyšší při uplatnění zvláštního režimu.

V uvedeném příkladu tedy bude výhodnější aplikace režimu běžného. Ovšem nemusí to být vždy pravdou. Výhoda běžného režimu je dána nastavením jednotlivých sazeb DPH a podmínkami jejich uplatňování v daných státech. Použití běžného režimu je výhodnější, pokud je sazba daně z nakoupených služeb nižší, než sazba daně, která je aplikována na přírážku z cestovní služby. Jakmile bude sazba z nakoupených služeb vyšší než sazba daně aplikovaná na přírážku z cestovní služby, bude výhodnější použít zvláštní režim pro cestovní službu.

Je nutné také brát v úvahu podmínky, za kterých můžeme režim běžný uplatňovat a za kterých máme povinnost uplatňovat režim zvláštní. Pokud se plátce rozhodne pro použití běžného režimu, musí prokázat splnění podmínek, za kterých je možné režim běžný uplatňovat, tj. plátce musí unést důkazní břemeno. [5]

4.3 Souhrnný příklad

Pan Karel provozuje cestovní kancelář a od roku 2015 i směnárnu. Mimo organizování a prodej zájezdů vlastním jménem, má uzavřeny smlouvy ještě s jinými cestovními kancelářemi, pro které zajišťuje jejich jménem a na jejich účet prodej zájezdů, které organizují tyto cestovní kanceláře. Za tuto zprostředkovatelskou činnost dostává provizi, která se odvíjí z hodnoty prodaných zájezdů. Cestovní kancelář a směnárnu provozuje pan Karel ve své vlastní nemovitosti, kterou si pořídil v roce 2012 za 3 mil. Kč bez daně. Při pořízení této nemovitosti uplatnil plný nárok na odpočet daně. Nevyužité prostory nemovitosti pronajímá plátcům daně k podnikání a nájem zdaňuje. Pan Karel vede daňovou evidenci a je měsíčním plátcem DPH.

Nárok na odpočet daně je uplatňován ve všech případech, kdy to ZDPH umožňuje a je uplatňován vždy za to zdaňovací období, ve kterém je možné odpočet nejdříve provést.

Je počítáno s tím, že pro všechna uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění byly vystaveny (přijaty) daňové doklady. V průběhu roku 2015 byl vykazován koeficient pro krácení nároku na odpočet 100 %.

Za leden 2015 až listopad 2015 byly na jednotlivých řádcích daňových přiznání vyplněny tyto údaje:

- řádek č. 1 - 2 000 000 Kč,
- řádek č. 26 – 1 500 000 Kč,
- řádek č. 50 – 2 500 000 Kč,
- řádek č. 51 (bez nároku na odpočet) – 40 000 Kč,
- řádek č. 46 (krácený nárok) – 150 000 Kč.

Vstupy prosinec 2015

1. Dne 1. 12. pan Karel nakoupil pro lyžařské zájezdy ve Francii od francouzského plátce DPH ubytování s polopenzí ve Francii za celkovou fakturovanou částku včetně francouzské DPH 350 000 Kč a skipasy za cenu 40 000 Kč včetně francouzské DPH.
2. Dne 1. 12. obdržel pan Karel daňový doklad od právníka (plátce daně) za právní služby poskytnuté v souvislosti s vymáháním pohledávek od dlužníků cestovní kanceláře. Fakturovaná částka činí 15 000 Kč bez daně.
3. Dne 3. 12. nakoupil pan Karel od osoby registrované k dani na Slovensku publikace a průvodce k příležitostnému prodeji v CK pro zájemce o pobyty v termálních lázních. Celková cena činila 25 000 Kč (bez DPH).
4. Dne 4. 12. si koupil pan Karel nový osobní automobil od plátce daně. Pořizovací cena bez daně byla 450 000 Kč. Pan Karel předpokládá, že s automobilem bude jezdit i pro soukromé účely. Kvalifikovaným odhadem stanovil výši poměrného koeficientu 75 %. Podle knihy jízd k 31. 12. se skutečný poměr použití automobilu pro ekonomickou činnost neodchýlil od odhadu o více než 10 procentních bodů.
5. Dne 5. 12. nakoupil pro lázeňské pobyty ve Františkových lázních od českého plátce daně ubytování za cenu 98 000 Kč včetně daně, stravování ve formě plné penze za cenu 53 000 Kč včetně daně a lázeňské procedury za cenu 68 000 Kč včetně daně.
6. Dne 6. 12. došlo k opravě vodovodních stoupaček v provozní budově cestovní kanceláře. Na daňovém dokladu od plátce daně byla uvedena cena bez daně 15 000 Kč.
7. Dne 6. 12. pan Karel obdržel daňový doklad za reklamu umístěnou na billboardech v Ostravě. Částka činila 60 000 Kč + 12 600 Kč DPH.

8. Dne 7. 12. pan Karel nakoupil kancelářské potřeby od plátce daně za celkovou cenu 726 Kč a pohonné hmoty do vlastního autobusu (autodoprava) na fakturu od českého plátce daně za celkovou cenu 13 000 Kč.
9. Dne 8. 12. obdržel pan Karel daňový doklad za spotřebu elektrické energie v budově. Částka bez DPH činila 15 000 Kč. V budově jsou zabudovány samostatné elektroměry, z kterých byla zjištěna spotřeba pro vlastní podnikatelskou činnost v hodnotě 10 000 Kč bez daně (zbytek bude přeúčtován nájemcům).
10. Dne 10. 12. obdržel pan Karel doklad na 80 000 Kč za reklamní akce, které proběhly na Slovensku, od reklamní agentury, která není registrovaná k dani.
11. Dne 11. 12. nakoupila pro letecké zájezdy na Maledivy ubytování v místním hotelu včetně polopenze za celkovou fakturovanou částku 650 000 Kč od místního podnikatele a leteckou dopravu od českého plátce daně za cenu 430 000 Kč včetně daně.
12. Dne 13. 12. uzavřel pan Karel smlouvu o finančním leasingu (pronájmu) s právem následné koupě na nákup autobusu pro přepravu zákazníků cestovní kanceláře. Autobus byl předán 14. 12. a tentýž den zaplatil pan Karel první zvýšenou splátku ve výši 72 600 Kč (60 000 Kč základ daně, 12 600 Kč DPH). Den uskutečnění zdanitelného plnění je dle splátkového kalendáře 13. 12.
13. Dne 18. 12. si u cestovní kanceláře objednal český plátce DPH (nepodniká v cestovním ruchu) týdenní pobyt v Jeseníkách. Pobyt je určen pro nové zaměstnance podnikatele a slouží jako vstupní školení. Z tohoto důvodu koupil pan Karel ubytování za cenu 60 000 Kč + 9 000 Kč DPH a stravování za 30 000 Kč + 6 300 Kč DPH.
14. Dne 20. 12. zaměstnanec pana Karla poskytl službu plátcí daně, která spočívala v tlumočení obchodního jednání ve Švýcarsku. Za tuto službu si pan Karel vyfaktoval 25 000 Kč bez daně.
15. Pan Karel obdržel zjednodušené daňové doklady za nákup pohonných hmot do osobního automobilu v prosinci celkem za 9 000 Kč. Průměrná cena pohonných hmot byla 33 Kč. Podle knihy jízd najezdil pan Karel celkem 2 986 km, z toho pro soukromé účely 930 km. Průměrná spotřeba dle technického průkazu činí 7 litrů na 100 km. Při nákupu pohonných hmot postupuje pan Karel podle § 75 odst. 2 ZDPH.

Výstupy prosinec 2015

16. Dne 5. 12. byla cestovní kanceláři pana Karla připsána na bankovní účet částka ve výši 10 000 Kč jako zálohová platba od klienta na úhradu zájezdu do Španělska.

17. Dne 8. 12. si pan Karel vyfakturoval provizi české cestovní kanceláři za zprostředkování a prodej zájezdů do Egypta ve výši 45 000 Kč.
18. Dne 10. 12. prodal pan Karel pohledávku ve výši 15 000 Kč, která mu vznikla vůči firmě XY a. s. z titulu neuhrazení závazku za zajištěné kongresové služby. Prodejní cena pohledávky činila 10 000 Kč.
19. Pan Karel měl tržby z prodeje uskutečněného lyžařského zájezdu do Francie v měsíci prosinci, které činily 550 000 Kč. V ceně byla zakalkulovaná rovněž doprava, kterou cestovní kancelář poskytla vlastním autobusem a činila 60 000 Kč. (Viz bod 1)
20. Pan Karel obdržel za lázeňské pobyty ve Františkových lázních v prosinci částku 280 000 Kč. Na místo se zákazníci dopravovali vlastní dopravou. (Viz bod 5)
21. Za letecký zájezd na Maledivy uskutečněný v prosinci obdržel pan Karel částku 1 500 000 Kč. Transfer z Ostravy do Prahy na letiště a zpět byl poskytnut vlastním autobusem za celkovou cenu 12 000 Kč (cena není zahrnuta do cestovní služby). (Viz bod 11)
22. Za týdenní pobyt v Jeseníkách zorganizovaný jako školení pro zaměstnance českého plátce DPH vyfakturoval pan Karel za ubytování 85 000 Kč + 12 750 Kč DPH, za stravování 50 000 Kč + 10 500 Kč DPH. Dopravu poskytla cestovní kancelář vlastním autobusem a vyfakturovala částku 15 000 Kč + 3 150 Kč DPH. (Viz bod 13)
23. Pan Karel měl v prosinci tržby ze směnárny 185 000 Kč.

Níže je vypočítaná daňová povinnost a sestavené daňové přiznání za zdaňovací období prosinec 2015 je obsaženo v příloze č. 1 této práce.

Tab. 4.8 *Evidence DPH I – zdanitelná plnění*

Číslo	Dodání zboží nebo poskytnutí služby v tuzemsku				Pořízení zboží z JČS	
	ř. 1		ř. 2		ř. 3	
	ZD	DPH	ZD	DPH	ZD	DPH
3.					25 000 Kč	5 250 Kč
14.	25 000 Kč	5 250 Kč				
15.	1 775 Kč	373 Kč				
19.1	82 640 Kč	17 360 Kč				
20.	50 410 Kč	10 590 Kč				
21.	9 917 Kč	2 083 Kč				
22.1			85 000 Kč	12 750 Kč		
22.2	50 000 Kč	10 500 Kč				
22.3	15 000 Kč	3 150 Kč				
Σ	234 742 Kč	49 306 Kč	85 000 Kč	12 750 Kč	25 000 Kč	5 250 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.9 Evidence DPH I – zdanitelná plnění pokračování

Číslo	Režim přenesení daňové povinnosti				Ostatní zdanitelná plnění			
	ř. 10		ř. 11		ř. 12		ř. 13	
	ZD	DPH	ZD	DPH	ZD	DPH	ZD	DPH
6.	15 000 Kč	3 150 Kč						
10.					80 000 Kč	16 800 Kč		
Σ	15 000 Kč	3 150 Kč	-	-	80 000 Kč	16 800 Kč	-	-

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.10 Evidence DPH II. – plnění s nárokem na odpočet daně

Číslo	Ostatní uskutečněná plnění
	ř. 26
	Hodnota
17.	45 000 Kč
19.2	450 000 Kč
20.2	219 000 Kč
21.1	1 500 000 Kč
Σ	2 214 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.11 Evidence DPH IV. – nárok na odpočet daně

Číslo	Z přijatých zdanitelných plnění od plátců				
	ř. 40			ř. 41	
	ZD	V plné výši	Krácený odpočet	ZD	V plné výši
2.	15 000 Kč	3 150 Kč			
4.	337 500 Kč		70 875 Kč		
7.	60 000 Kč	12 600 Kč			
8.1	600 Kč	126 Kč			
8.2	10 743 Kč	2 257 Kč			
9.1	5 000 Kč	1 050 Kč			
9.2	10 000 Kč		2 100 Kč		
12.	60 000 Kč	12 600 Kč			
13.1				60 000 Kč	9 000 Kč
13.2	30 000 Kč	6 300 Kč			
15.1	7 438 Kč		1 562 Kč		
Σ	536 281 Kč	38 083 Kč	74 537 Kč	60 000 Kč	9 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4. 12 *Evidence DPH IV. - nárok na odpočet daně pokračování*

Číslo	Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13			Hodnota pořízeného majetku (§ 4 odst. 3 písm. d) a e)		
	ř. 43			ř. 47		
	ZD	V plné výši	Krácený odpočet	ZD	V plné výši	Krácený odpočet
3.	25 000 Kč	5 250 Kč				
4.				337 500 Kč		70 875 Kč
6.	15 000 Kč		3 150 Kč			
10.	80 000 Kč	16 800 Kč				
Σ	120 000 Kč	22 050 Kč	3 150 Kč	337 500 Kč	-	70 875 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4. 13 *Evidence DPH V. – krácení nároku na odpočet daně*

Číslo	Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet
	ř. 50
23.	185 000 Kč
Σ	185 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4. 14 *Komentář k řešení příkladu - vstupy*

Vstup	Komentář	ZD	DPH	Řádek v DAP
1.	Nakoupené služby jsou součástí cestovní služby, tzn. je nutno aplikovat zvláštní režim dle § 89 odst. 3 a nelze uplatnit odpočet DPH.	-	-	-
2.	Přijaté zdanitelné plnění, nárok na odpočet daně v plné výši.	15 000 Kč	3 150 Kč	40
3.	Jedná se o pořízení zboží z jiného členského státu, daň bude přiznána v ř. 3 a nárok na odpočet daně bude uplatněn v plné výši.	25 000 Kč	5 250 Kč	3, 43
4.	Podle § 75 ZDPH má plátce nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro své ekonomické činnosti, tj. 75 %. Zároveň je třeba poměrný nárok na odpočet ještě pokrýt podle § 76 z důvodu použití i pro plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně (směnárenská činnost). Zároveň se jedná o pořízení majetku uvedeného v § 4 odst. 4 písm. d) a uvede se do ř. 47 DAP.	337 500 Kč	70 875 Kč	40, 47
5.	Dle § 89 odst. 8 ZDPH nemá poskytovatel cestovní služby nárok na odpočet daně ani na vrácení DPH v jiném členském státě u zboží a služeb cestovního ruchu nakoupených od jiných plátců nebo od osob registrovaných k dani v jiném členském státě, které poskytuje zákazníkovi jako součást cestovní služby.	-	-	-

6.	Plnění podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, daň přiznává odběratel, zároveň může uplatnit nárok na odpočet daně v krácené výši, protože budova slouží i k uskutečňování osvobozených plnění bez nároku na odpočet.	15 000 Kč	3 150 Kč	10, 43
7.	V případě reklamy se jedná o tuzemské zdanitelné plnění s nárokem na odpočet daně dle § 72 ZDPH.	60 000 Kč	12 600 Kč	40
8.	V případě kancelářských potřeb i pohonných hmot se jedná o tuzemské zdanitelné plnění s nárokem na odpočet daně dle § 72 ZDPH.	600 Kč	126 Kč	40
		10 743 Kč	2 257 Kč	40
9.	Vlastní spotřeba je využita i pro plnění osvobozená, tzn., musí být uplatněn nárok na odpočet daně v krácené výši. U části, která je přeúčtován nájemcům, bude uplatněn nárok na odpočet v plné výši, protože při přeúčtování bude uplatněna daň na výstupu.	5 000 Kč	1 050 Kč	40
		10 000 Kč	2 100 Kč	40
10.	Místo plnění u reklamních služeb je dle § 9 odst. 1 ZDPH v ČR (sídlo příjemce). Nárok na odpočet daně je uplatněn v plné výši.	80 000 Kč	16 800 Kč	12, 43
11.	Letecké zájezdy na Maledivy nejsou tuzemským zdanitelným plněním a nelze na ně uplatnit odpočet DPH. Je nutno použít zvláštní režim pro cestovní službu.	-	-	-
12.	Jedná se o přijaté zdanitelné plnění s nárokem na odpočet daně v plné výši podle splátkového kalendáře.	60 000 Kč	12 600 Kč	40
13.	V případě poskytnutí cestovní služby jiné osobě povinné k dani, která nepodniká v cestovním ruchu, pro účely uskutečňování ekonomických činností, nemusí plátce uplatňovat zvláštní režim. (podstup dle § 89 odst. 14 ZDPH). Jedná se tedy o tuzemské zdanitelné plnění (ubytování – 15 % sazba DPH, stravování – 21 % sazba DPH)	60 000 Kč	9 000 Kč	41
		30 000 Kč	6 300 Kč	40
14.	Místo plnění je dle § 9 odst. 1 ZDPH v ČR (příjemcem je český plátce), musí být tedy přiznána daň v tuzemsku.	25 000 Kč	5 250 Kč	1
15.	Bude uplatněn nárok na odpočet daně v krácené výši z titulu používání auta i pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně (základ daně 7 438 Kč a DPH 1 562 Kč). Následně bude uplatněna daň na výstupu z hodnoty pohonných hmot spotřebovaných pro soukromé účely (930 km z 2 986 km). Na 930 km připadá spotřeba 65,1 l, cena za 1 l je 33 Kč, tedy celkem 2 148 Kč. Pomocí koeficientu 0,1736 se zjistí základ daně 1 775 Kč a DPH 373 Kč.	7 438 Kč	1 562 Kč	40
		1 775 Kč	373 Kč	1
Σ		-	152 443 Kč	-

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.15 *Komentář k řešení příkladu - výstupy*

Výstup	Komentář	ZD	DPH	Řádek v DAP
16.	Podle § 89 odst. 5 ZDPH je poskytovatel cestovní služby povinen přiznat daň ke dni uskutečnění cestovní služby. Přijetí zálohy tedy nemá za následek povinnost přiznat daň.	-	-	-
17.	Podle § 89 odst. 15 ZDPH se jedná o plnění osvobozené s nárokem na odpočet daně, protože jsou cestovní služby poskytnuty ve třetí zemi.	45 000 Kč	-	26
18.	Podle § 14 odst. 5 písm. c) se postoupení vlastní pohledávky nepovažuje za poskytnutí služby, tedy za zdanitelné plnění.	-	-	-
19.	Musí se použít zvláštní režim dle § 89 ZDPH. Základem daně je přírážka, do které se podle § 89 odst. 11 nesmí zahrnout vlastní doprava. Rozdíl 550 000 – 390 000 – 60 000 = 100 000 Kč. Z toho pomocí koeficientu vypočítaná daň činí 17 360 Kč. V ř. 1 bude uveden základ daně 82 640 Kč a daň 17 360 Kč. V ř. 26 bude rozdíl mezi prodejní cenou a přírážkou (včetně vlastní dopravy, která je osvobozena podle § 70), tedy 450 000 Kč	82 640 Kč	17 360 Kč	1
		450 000 Kč	-	26
20.	Bude použit zvláštní režim podle § 89 ZDPH. Základem daně je přírážka, tj. rozdíl 280 000 – (98 000 + 53 000 + 68 000) = 61 000 Kč, z toho pomocí koeficientu činí daň 10 590 Kč. V ř. 1 bude uveden základ daně 50 410 Kč a daň. V ř. 26 bude rozdíl mezi prodejní cenou a přírážkou, tedy 219 000 Kč.	50 410 Kč	10 590 Kč	1
		219 000 Kč	-	26
21.	Jedná se o cestovní službu, a proto je nutno použít zvláštní režim. Místo plnění je v tuzemsku, dle § 89 odst. 4 ZDPH a dle § 89 odst. 7 je přírážka u leteckého zájezdu do třetí země osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně. V případě transferu na letiště se jedná o vnitrostátní nepravidelnou přepravu osob s povinností přiznat daň.	1 500 000 Kč	-	26
		9 917 Kč	2 083 Kč	1
22.	Dle § 89 odst. 14 se jedná o poskytnutí služeb pro ekonomickou činnost jiného plátce. Jedná se tedy o tuzemské zdanitelné plnění a je nutno přiznat daň.	85 000 Kč	12 750 Kč	2
		50 000 Kč	10 500 Kč	1
		15 000 Kč	3 150 Kč	1
23.	V případě směnářské činnosti se jedná o osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně podle § 54 ZDPH.	185 000 Kč	-	50
Σ		-	56 433 Kč	-

Zdroj: vlastní zpracování

Jelikož v příkladu došlo k použití přijatých zdanitelných plnění jak pro plnění s nárokem na odpočet daně, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (směnárenská činnost), je nutno vypočítat **nárok na odpočet daně v krácené výši**. Výpočet koeficient je proveden podle vzorce (3.1). Vypočtený koeficient uvede pan Karel na řádku č. 53 v daňovém přiznání.

$$\frac{2\,234\,742 \text{ (ř. 1)} + 85\,000 \text{ (ř. 2)} + 3\,714\,000 \text{ (ř. 26)}}{6\,033\,742 \text{ (čitatel)} + 2\,685\,000 \text{ (ř. 50)} - 40\,000 \text{ (ř. 51)}} = \mathbf{70\%}$$

Výsledná výše odpočtu daně v krácené výši se vypočte podle vzorce (3.2) následovně:

$$\begin{aligned} & \left(150\,000 \text{ (ř. 46 leden – listopad)} + 74\,537 \text{ (ř. 40)} + 3\,150 \text{ (ř. 43)} \right) \cdot 0,70 \\ & = \mathbf{159\,381\,Kč} \end{aligned}$$

Po skončení běžného kalendářního roku plátce provede vypořádání odpočtu daně v krácené výši za všechny zdaňovací období tohoto roku. Vypořádání odpočtu je provedeno dle vzorce (3.3). Vypočtená změna odpočtu se uvede do ř. 53 daňového přiznání. [2, 25]

$$159\,381 - 227\,687 = -\mathbf{68\,306\,Kč}$$

Úprava odpočtu daně dle § 78 ZDPH

Jelikož pan Karel provozuje cestovní kancelář a od letošního roku i směnárnou ve své vlastní nemovitosti, kterou si pořídil v roce 2012 za 3 mil. Kč bez daně, musí být provedena úprava odpočtu daně dle § 78 ZDPH. Při pořízení této nemovitosti uplatnil plný nárok na odpočet daně a došlo tedy ke změně v rozsahu použití tohoto majetku pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně. Úprava odpočtu daně je provedena dle vzorce (3.4). Vypočtenou úpravu odpočtu daně uvede pan Karel na řádek č. 60 daňového přiznání.

$$\frac{600\,000 \cdot (0,70 - 1) \cdot 7}{10} = -\mathbf{126\,000\,Kč}$$

Výpočet vlastní daně

Tab. 4.16 *Výpočet vlastní daně*

Daň na výstupu (ř. 62)	87 256 Kč	ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 + ř. 10 + ř. 12
Odpočet daně (ř. 63)	- 47 487 Kč	ř. 46 + ř. 52 + ř. 60
Vlastní daňová povinnost (ř. 64)	134 742 Kč	ř. 62 – ř. 63

Zdroj: vlastní zpracování

Přiznání k DPH, které je obsaženo v příloze č. 1 této práce, je nutno podat nejpozději do 25. ledna 2016 místně příslušnému správci daně a zároveň je daň v tomto termínu splatná.

5 ZÁVĚR

Činnost subjektů podnikajících v cestovním ruchu je natolik specifická, že přináší řadu nejasností při účtování a zdaňování jednotlivých služeb. Cílem diplomové práce bylo provést analýzu aplikace účetnictví a daní v této specifické oblasti a pomoci tak cestovním kancelářím a agenturám v řešení jednotlivých situací a nesrovnalostí, se kterými se setkávají pouze tyto subjekty.

První stěžejní oblastí diplomové práce je účetní část, obsažena ve druhé kapitole, která se zabývá operacemi vyjádřenými v cizích měnách, účtováním o zprostředkování prodeje zájezdů, zálohami, účtováním na přelomu roku, reklamací a stornem zájezdů. Druhou stěžejní oblastí je daňová část, vymezena ve třetí kapitole, která se zaměřuje na oblast daně z přidané hodnoty a na daň z příjmů se zaměřením na specifika v cestovním ruchu. Kapitola o dani z přidané hodnoty přibližuje problematiku daně z obecného pohledu se zaměřením na části, které jsou následně využívány pro stanovení daňové povinnosti v oblasti cestovního ruchu u tzv. běžného režimu. Aplikace účetnictví a daní v této specifické oblasti je demonstrována na konkrétních příkladech, které prolínají celou diplomovou práci.

Poslední část, čtvrtá kapitola, je soustředěna na aplikaci zvláštního režimu pro cestovní služby a jsou zde vymezeny základní principy jeho fungování. Základ daně se v případě cestovních služeb vypočte pomocí přírážky, jejíž kalkulace a propočet je v diplomové práci vysvětlen teoreticky i prakticky na konkrétních příkladech. Dále jsou zde řešeny cestovní služby poskytnuté z vlastních kapacit, možnost nároku na odpočet daně, poskytnutí služby ve třetích zemích a postupy při zprostředkovávání cestovních služeb. Aplikace zvláštního režimu u cestovních služeb je demonstrována na souhrnném příkladu, který je doplněn o vyplněné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty.

Problematika cestovního ruchu je velmi specifická, a proto je také speciálně upravena v české legislativě. Česká republika vstupem do Evropské unie musela implementovat její právní legislativu do českého práva. Implementace evropské legislativy znamenala zavedení zvláštního režimu DPH pro cestovní služby. Zvláštní režim je aplikován v případě, že je poskytnuta služba nakoupena od jiných osob povinných k dani zákazníkovi vlastním jménem poskytovatele. Základem daně je přírážka poskytovatele cestovní služby snižená o daň z přírážky. Cílem zvláštního režimu je usnadnit subjektům podnikajícím v cestovním ruchu uplatňování DPH. Problematika zvláštního režimu pro cestovní služby je náročná, neboť zde existuje spousta oblastí, kde vznikají nesrovnalosti ve výkladu a řešení jednotlivých situací.

A právě těmto nesrovnalostem by mohla být věnována navazující práce, neboť v této práci nebyl pro tyto nesrovnalosti dostatečný prostor.

Výhodou uplatňování zvláštního režimu pro poskytovatele cestovních služeb je, že mohou zájezdy prodávat za nižší cenu a prodají jich tak více. Což s sebou přináší také výhody pro celou řadu dalších podnikatelských subjektů, u kterých cestující utratí své finanční prostředky v místě konání zájezdu. Vedení účetnictví a daňové agendy, v případě použití zvláštního režimu, je sice náročnější, ale umožňuje poskytovatelům cestovních služeb stanovit nižší ceny zájezdů, což je pro zákazníky rozhodující.

Při zpracování této diplomové práce bylo využito metod popisu, komparace, indukce, dedukce a analýzy. Diplomová práce byla zpracována na základě odborné literatury, elektronických zdrojů a částečně vychází z praktických zkušeností autorky.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Odborné knihy

- [1] DENIS, C., T. HEMMELGARN and B. SLOAN, eds. *Taxation Trends in the European Union. 2014 Edition*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014. 314 s. ISBN 978-92-79-35672-8.
- [2] GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2014 – výklad s příklady*. 10. vyd. Praha: Grada Publishing, 2014. 352 s. ISBN 978-80-247-5118-4.
- [3] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 224 s. ISBN 978-80-248-3141-1.
- [4] KOMORA DAŇOVÝCH PORADČŮ. *Sborník příkladů 2014*. Praha: Aleš Čeněk, 2014. 334 s. ISBN 978-80-9040-576-9.
- [5] OTAVOVÁ, M., V. SOBOTKOVÁ a P. SVOBODA. *Daně a účetnictví v cestovním ruchu*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. 163 s. ISBN 978-80-7357-868-8.
- [6] RAMBOUSEK, Jan. *Cestovní kanceláře a daně: po říjnové novele 2005*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2005. 175 s. Téma. ISBN 80-735-7123-4.
- [7] RYGLOVÁ, Kateřina. *Cestovní ruch: Soubor studijních materiálů*. 3. vyd. Ostrava: KEY Publishing, 2009. 210 s. ISBN 978-80-7418-028-6.
- [8] SEDLÁČEK, Jaroslav. *Daňová evidence podnikatelů 2014*. Praha: Sagit, 2013. 136 s. ISBN 978-80-247-5117-7.
- [9] VAJČNEROVÁ, I., M. BURIAN a K. RYGLOVÁ. *Cestovní ruch: podnikatelské principy a příležitosti v praxi*. 4502. vyd. Praha 7: Grada Publishing, 2011. 213 s. ISBN 978-80-247-4039-3.
- [10] ZELENKA, Josef a Martina PÁSKOVÁ. *Výkladový slovník cestovního ruchu*. 2. vyd. Praha: Linde Praha, 2012, 768 s. ISBN 978-80-7201-880-2.

Články v odborných časopisech

- [11] HUŠÁKOVÁ, Zdeňka. DPH u cestovních služeb. *Daňová a hospodářská kartotéka*. 2014, č. 14 - 15, s. 16. ISSN 1210-6739.
- [12] SALAČOVÁ, Marie. Nejasnosti při výpočtu zahraničního stravného. *Účetnictví*. 2014, č. 4, s. 41. ISSN 0139-5661.

Elektronické dokumenty a ostatní

- [13] BLAHOVÁ, Renata. *Benefity*. [online]. [10. 2. 2015]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/vyhody-pro-zamestnance-a-jejich-daneni/>

- [14] BRICHTA, Ivan. *Účtování u různých profesí*. [online]. [5. 1. 2015]. Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d1022v998-specifika-uctovani-u-ruznych-profesi/?as_id=i7020trn5u7a2apo6jtd3iddr5
- [15] CZECH TOURISM. *Charakteristika a význam cestovního ruchu v Česku*. [online]. [13. 12. 2014]. Dostupné z: <http://old.czechtourism.cz/didakticke-podklady/1-charakteristika-a-vyznam-cestovniho-ruchu-v-cesku/>
- [16] EPRAVO. *Cestovní kancelář a cestovní agentura*. [online]. [13. 12. 2014]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/cestovni-kancelar-a-cestovni-agentura-17287.html>
- [17] FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace k uplatňování DPH u služeb cestovního ruchu*. [18. 2. 2015]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/>
- [18] IPODNIKATEL. *Cestovní kancelář a cestovní agentura není to samé*. [online]. [15. 12. 2014]. Dostupné z: <http://www.ipodnikatel.cz/Zalozeni-zivnosti/cestovni-kancelar-a-cestovni-agentura-neni-to-same-ne-pokud-ji-chcete-provozovat.html>
- [19] IPODNIKATEL. *Výpočet daně z příjmů fyzických osob*. [online]. [20. 1. 2015]. Dostupné z: <http://www.ipodnikatel.cz/Dane-v-podnikani/schema-vypoctu-zakladu-dane-z-prijmu-fo.html>
- [20] KUČEROVÁ, Dagmar. *Tuzemské stravné v roce 2015*. [15. 2. 2015]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/tuzemske-cestovni-nahrady-2015/>
- [21] MMR. *ITQ kodex*. [online]. [6. 1. 2015]. Dostupné z: <http://www.mmr.cz/cs/Podpora-regionu-a-cestovni-ruch/Cestovni-ruch/>
- [22] STROUHAL, Jiří. *Výpočet daně z příjmů právnických osob*. [online]. [8. 1. 2015]. Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/document/attach/uct2009-01-15_1.jpg
- [23] *ÚZ č. 1056 Daň z příjmů – zákony po rekodifikaci 2015*. Ostrava: Sagit, 2015, 256 s. ISBN 978-80-7488-083-4.
- [24] *ÚZ č. 1057 Daňový řád*. Ostrava: Sagit, 2015, 207 s. ISBN 978-80-7488-084-15.
- [25] *ÚZ č. 1058 Daň z přidané hodnoty – zákony po rekodifikaci 2015*. Ostrava: Sagit, 2015, 239 s. ISBN 978-80-7488-085-8.
- [26] *ÚZ č. 990 Zákon o účetnictví – zákony po rekodifikaci 2014*. Ostrava: Sagit, 2013, 48 s. ISBN 978-807-4880-162.
- [27] VANĚČKOVÁ, Petra. *Kurzové rozdíly*. [online]. [6. 1. 2015]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/cs/odborne-clanky/cesky-ucetni-standard-pro-podnikatele-c-006-kurzove-rozdily>
- [28] Zákon ze dne 30. června 1999 o některých podmínkách podnikání v oblasti cestovního ruchu a o změně zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů ČR*. 1999, částka 53, s. 3056 – 3063.

SEZNAM ZKRATEK

BÚ	bankovní účet
CA	cestovní agentura
CK	cestovní kancelář
CR	cestovní ruch
ČNB	Česká národní banka
DAP	daňové přiznání k DPH
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
FO	fyzická osoba
FP	faktura přijatá
FV	faktura vydaná
ID	interní doklad
ITQ	mezinárodní standard kvality cestovních služeb
MD	má dáti
MP	místo plnění
OND	osoba nepovinna k dani
OPD	osoba povinna k dani
ORD	osoba registrovaná k dani
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná
PO	právnícká osoba
PPD	příjmový pokladní doklad
PS	počáteční stav
UNWTO	Světová organizace cestovního ruchu
VBÚ	výpis z bankovního účtu
ZCR	zákon č. 159/1999 Sb., o některých podmínkách podnikání v oblasti cestovního ruchu
ZD	základ daně
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
ZOPD	zahraniční osoba povinna k dani

PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 24. dubna 2015



Bc. Lenka Ohnheiserová

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1: **Vyplněné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty**

Příloha č. 2: **Účtový rozvrh pro podnikatele 2015 použitý pro účely diplomové práce**